

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Компания PwC (ПрайсвотерхаусКуперс)
Институт бизнеса и управления INSAM (Женева, Швейцария)
Политехнический институт Таджикского технического университета
имени академика М. Осоми
Ташкентский государственный экономический университет
Уральский государственный экономический университет

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

М а т е р и а л ы
IX Международной научно-практической конференции

(Екатеринбург, 16 апреля 2018 г.)

Екатеринбург
2018

УДК 657.1
ББК 65.052.2
Б94

Ответственные за выпуск:

доктор экономических наук, профессор,
зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита
Уральского государственного экономического университета
Н. С. Нечеухина

кандидат социологических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Уральского государственного экономического университета
Т. И. Буянова

Б94 **Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития** [Текст] : материалы IX Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 16 апреля 2018 г.) / [отв. за вып.: Н.С.Нечеухина, Т. И. Буянова] ; М-во науки и высш. образования Рос. Федерации, Урал. гос. экон. ун-т. – Екатеринбург : [Изд-во УргЭУ], 2018. – 138 с.

Рассмотрены проблемы и опыт ведения бухгалтерского финансового и управленческого учета – составления бухгалтерской финансовой отчетности, проведения анализа и аудита российскими и зарубежными компаниями в условиях применения международных стандартов финансовой отчетности. Определены пути и перспективы развития бухгалтерского учета в России и странах ближнего зарубежья.

Для студентов, магистрантов, аспирантов и преподавателей вузов.

УДК 657.1
ББК 65.052.2

© Авторы, указанные в содержании, 2018
© Уральский государственный
экономический университет, 2018

Н. Б. Абдусаломова
Ташкентский государственный экономический университет
(г. Ташкент, Узбекистан)

Бюджетирование как одна из задач управленческого учета

Рассматриваются значение и роль бюджетирования для повышения эффективности деятельности и управления предприятием. Раскрыты задачи и функции бюджетов, состав основного бюджета предприятия, порядок составления бюджетов на основе их взаимосвязи.

Ключевые слова: бюджетирование; эффективность деятельности; задачи и функции бюджетирования; основной бюджет; прогнозный баланс.

В условиях демократизации и дальнейшего развития экономики, а также изменений экономического, социального, технологического и политического характера главной проблемой стало осуществление эффективной деятельности каждого субъекта предпринимательства. Поэтому в целях получения прибыли назревает необходимость планирования будущей деятельности, составления бизнес планов.

Основой бизнес-плана является бюджетирование, т.е. составление бюджета. Бюджетирование, выражая количественный показатель плана, является методом контроля и регулирования его исполнения [3].

При организации бюджетирования вне зависимости от формы собственности хозяйствующие субъекты в основном выполняют следующие задачи:

- 1) оперативное предоставление руководству сведений субъекта бухгалтерского учета о внутренних подразделениях, стратегии и политике и обобщение соответствующим образом сметы подразделений;
- 2) стимулирование деятельности некоторых управляющих и помощь выполнению ими этих задач;
- 3) оценка показателей деятельности и выявление недостатков в результате сравнения сведений бюджета с реальными показателями и оценка деятельности подразделений.

Значение и роль этих задач зависит от деятельности соответствующего субъекта бухгалтерского учета. В некоторых случаях эти задачи могут противоречить друг другу.

Бюджетирование является одним из способов управленческого учета и выполняет следующие функции [2]:

- а) планирует всю деятельность хозяйствующего субъекта и деятельность подразделений;
- б) обобщает в себе предложения;
- в) разрабатывает проекты бюджета;

- г) подсчитывает все варианты (виды) плана;
- д) при необходимости вносит изменения в планы;
- е) полностью утверждает составленный план;
- ж) проектирует все взаимообратные связи;
- з) по мере возможности учитывает изменяющиеся условия.

Основной бюджет организации состоит из множества частных бюджетов: программа (бюджет) продаж; бюджет запасов готовой продукции; программа (бюджет) производства; бюджет сырья и материалов; бюджет затрат труда; бюджет накладных расходов производства; бюджет себестоимости реализуемой продукции; бюджет административно-управленческих затрат; бюджет коммерческих затрат; проект прибыли и убытка; смета капитальных затрат; бюджет денежных средств; проект баланса.

Вне зависимости от составления каждого бюджета (плана, сметы) основное внимание уделяется прогнозированию объема продаж и прибыли от продажи продукции, работ и услуг.

После глубокого изучения и анализа внешних и внутренних факторов данный прогноз превращается в план. Основными факторами, влияющими на продажи, являются: экономические и производственные условия; степень полезности и рентабельности продукции; соотношение спроса и предложения; правильная установка ценовой политики; результативность рекламы продукции, работ и услуг; деятельность конкурентов; качество произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг; производственная мощность данного субъекта и др. [1].

После составления программы реализации продукции, работ и услуг переходят к программе их производства и подсчету нормативных запасов готовой продукции.

На следующем этапе разработки бюджета составляются соответствующие сметы:

- смета материальных расходов – расчет объема каждой необходимой для производства ТМЦ (товарно-материальной ценности) с учетом изменения остатка данной ТМЦ на центральном складе;

- смета расходов по заработной плате сотрудников, занятых основным производством, – руководители (менеджеры) отделов составляют расчет времени необходимого для выполнения утвержденных производственных программ. Уровень сметы заработной платы по часам разрабатывает специальный отдел субъекта – экономический отдел или отдел труда и заработной платы. После умножения количества запланированной продукции на время необходимое для производства единицы про-

дукции, и умножения полученного результата на плату за запланированные часы (тарифную ставку) подсчитывается смета прямой заработной платы;

- смета накладных расходов производства – данная смета составляется по статьям отдельно взятых расходов относительно объема прогнозируемого производства в будущем. При составлении сметы за основу принимается разделение расходов на регулируемые и нерегулируемые расходы. После умножения степени накладных расходов на часы, затраченные работниками основного производства, в смете определяется размер переменных накладных расходов производства. Данные действия являются одним из способов подсчета накладных расходов. Однако порядок применения того или иного метода определяется в учетной политике субъекта исходя из особенностей производства;

- смета общецеховых-общепроизводственных расходов – данная смета необходима для контроля и управления расходами соответствующих отделов. В смету общепроизводственных расходов входят смета затрат труда работников, занятых на основном производстве; смета расхода сырья и материалов; смета накладных производственных расходов;

- смета коммерческих расходов – составляется по статьям используемых расходов, размещению рынков, группам потребителей и заказчиков;

- смета административно-управленческих расходов. Данная смета составляется для контроля соответствующими расходами. Основная часть расходов данной группы являются постоянными расходами, поэтому для расчета ожидаемой в будущем прибыли следует составить отдельную смету этих расходов. Контроль над использованием данных расходов осуществляет управленческая администрация;

- обобщенная кассовая смета. Составляется с целью обеспечения наличными деньгами, необходимыми в каждый момент в соответствии с осуществленными операциями в системе бюджетирования на уровне производства. Данная смета составляется на каждую неделю, месяц и квартал отдельно и состоит из следующих показателей:

- начальный остаток наличных денег на счетах денежных средств в банках и кассы;

- денежные средства, полученные от дебиторов и аванс, поступивший от покупателей и заказчиков; платежи для сырья и материалов;

- платежи по заработной плате;

- платежи в бюджет и внебюджетные фонды;

- расходы, связанные с производством;

- остаток денежных средств на конец периода.

Последним этапом разработки основного бюджета является составление проекта или обобщенной сметы ожидаемой прибыли и убытков [4]. В проекте прибыли и убытков (обобщенная смета) отображаются следующие показатели:

- стоимость сырья и материалов;
- заработная плата, начисляемая на работников занятых основным производством;
- накладные расходы производства;
- всего расходы производства;
- остаток готовой продукции на начало периода;
- остаток готовой продукции на конец периода;
- себестоимость реализуемой продукции;
- расходы по продажам и административному управлению;
- прибыль, ожидаемая от производства.

Данная обобщенная смета определяет уровень планируемой рентабельности производства за определенный период.

Бюджет прибыли, балансовую и общую кассовую смету бухгалтер организации сдает для рассмотрения и утверждения в комиссию по планированию и финансированию. Кроме этих основных документов также сдаются коэффициент компенсации капитальных вложений, раскрывающий коэффициент использования средств субъекта, ликвидационная стоимость (ликвидность) и другие необходимые расчеты в виде приложения.

Если планово-финансовая комиссия придет к заключению, что эти расчеты обоснованные и правильные основной бюджет хозяйствующего субъекта утверждается и будет служить основой для оценки деятельности руководителей подразделений субъекта. Процесс бюджетирования этим не заканчивается, потому что этот процесс должен происходить постоянно, отвечать требованиям времени и быть необходим для применения на практике для контроля, управления и оценки деятельности субъекта путем составления приспособленных смет.

Библиографический список

1. Буянова Т. И. Управленческий учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2017.
2. *Бюджетирование* как механизм управления затратами на предприятиях АПК / В. П. Зотов, О. А. Коньшина, Е. В. Неустроева, С. Г. Черниченко // *Техника и технология пищевых производств*. 2016. Т. 40, № 1. С. 120–125.
3. Кукушкина Е. Е. Бюджетирование в системе управления предприятием перерабатывающей промышленности // *Вестник КГУ им. Н. А. Некрасова*. 2011. Т. 17. № 4. С. 156–160.

4. *Нечехина Н. С., Мустафина О. В.* Бюджетирование и методология развития учетных систем в условиях эффективного управления доходами и расходами коммерческой организации // Наука и культура в условиях глобализации : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. (Тюмень, 24 октября 2017 г.). Западный : НИЦ Антровита, 2017. С. 107–116.

А. К. Ахметова¹

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Некоторые аспекты правового регулирования учета доходов

Обоснована необходимость применения правового регулирования бухгалтерского учета доходов. Выделены соответствующие нормативные акты, которые служат основой при формировании учетной политики в части учета доходов. Сделан акцент на разработке новых стандартов по бухгалтерскому учету, ориентированных на требования МСФО.

Ключевые слова: доходы; финансовые результаты; правовое регулирование; ПБУ и МСФО.

Бухгалтерский учет в деловом мире – очень важный элемент бизнеса, который позволяет банкирам, менеджерам, акционерам, инвесторам получить необходимую информацию для принятия управленческих решений в условиях постоянно меняющегося состояния рынка. Бухгалтерский учет очень часто называют языком для деловых людей. Он широко и часто используется для описания коммерческих и каких-либо других сделок в деловом мире. Система бухгалтерского учета – это международное средство общения в хозяйственной деятельности, так как бизнес интернационален. Можно сказать, что бухгалтерский учет обобщает все особенности хозяйственной жизни.

Финансовые отношения возникают, когда предприятие или организация взаимодействует с партнерами по бизнесу, собственниками капитала, бюджетами различных уровней и другими субъектами в условиях рыночной экономики. После этого появляется необходимость управления фирмой с финансами, т.е. процесс разработки методов и приемов регулирования финансовых ресурсов. Объектом управления являются денежные ресурсы предприятия. Результаты управления проявляются в финансовых потоках, которые протекают между бюджетами и предприятием, партнерами по бизнесу и другими субъектами рынка.

Целью предпринимательской деятельности соответственно является получение максимальной прибыли, так как прибыль всегда создает

¹ Научный руководитель А. Н. Сергиенко.

финансовую базу для самофинансирования, расширенного воспроизводства, а также решения материальных и социальных проблем предприятия. Таким образом, за счет прибыли выполняются обязательства перед бюджетом, банками или какими-либо другими организациями. Показатели прибыли становятся важнейшими для оценки производственной и финансовой деятельности предприятий. В условиях развитых рыночных отношений предприятия формируют финансовую информацию, которая ориентирована на широкий круг пользователей, для принятия управленческих решений с целью расширения масштабов бизнеса.

В ходе осуществления деятельности предприятия и организации производят доходы и расходы, информация которых наполняется и пополняется в соответствующих бухгалтерских регистрах. Доходами предприятия признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, другого имущества) и погашения обязательств, что приводит к увеличению капитала этого предприятия.

В бухгалтерском учете признание доходов регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденном Приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н (ред. от 06.04.2015 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации».

Самый важный показатель эффекта деятельности компании – это чистая прибыль, т. е. положительный финансовый результат организации за отчетный период, после возмещения всех расходов. Чистая прибыль – источник роста чистых активов предприятия и дивидендных выплат. Доходы являются элементами финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые используются для оценки финансовых результатов деятельности предприятия за отчетный год. Анализ финансовой отчетности позволяет оценить прошлое и текущее финансовое состояние, а также результаты деятельности предприятия.

В разных странах в финансовой отчетности существуют некие различия, вызванные юридическими, экономическими, социальными и другими условиями. Разные условия привели к возникновению и использованию различных подходов к формированию показателей, которые характеризуют результаты хозяйственной деятельности предприятий и организаций, и таких элементов как обязательства, капитал, активы, доходы и расходы [5].

Согласно с ПБУ 9/99 «Доходы организации» «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения

обязательств, приводящих к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Доходы организации с учетом условий, характера получения и направления деятельности делятся на доходы от обычных видов деятельности и прочие поступления.

В свою очередь, доход от обычных видов деятельности – это выручка от продажи товаров и продукции, поступления, которые связаны с оказанием услуг или выполнением конкретного объема работ. Доход от обычных видов деятельности отражены на счете 90 «Продажи».

В организациях, где предмет деятельности считается предоставление во временное пользование своих активов по договору аренды за установленную плату или предоставление прав, которые возникают из патентов на промышленные образцы и изобретения и иных видов интеллектуальной собственности за установленную плату, участие в уставных капиталах других предприятий, выручкой считаются материальные поступления, получение которых связано с перечисленными видами деятельности.

Доходы, которые получает организация от вышеописанных видов деятельности, когда это не выступает предметом деятельности организации, необходимо отнести к прочим доходам.

По утверждению многих авторов [1; 3; 4; 6], учет финансовых результатов, а также распределение прибыли является центральным и важным вопросом во всей системе бухгалтерского учета. На современном этапе развития экономики большинство стран ориентированы на международные стандарты финансовой отчетности. Россия не стала исключением и также стремится к сближению отечественных стандартов с международными. Уже сегодня многие компании могут отказаться от применения российских положений по бухгалтерскому учету и применять МСФО, если они более четко определяют взаимоотношения самой организации с внешним миром, т. е. с его контрагентами. В настоящее время вопросы перехода отечественных предприятий на МСФО, которые, в свою очередь, являются методологической базой для развития российской системы учета, приобретают все большую актуальность [2].

Минфин РФ в настоящее время разрабатывает такие проекты ПБУ как: доходы организации, запасы, учет аренды и учет вознаграждений работникам. Эти проекты имеют много параллелей с МСФО. В соответствии с действующим ПБУ 9/99 доходы учитываются по рыночной стоимости, а по МСФО – по справедливой стоимости. Справедливая стоимость, рассчитанная путем дисконтирования, оказывается меньшей, чем ожидаемая к получению номинальная сумма [7].

Таким образом, в отчетах российских организаций рассматриваемая сумма выручки будет завышенной, если сравнивать с суммой, которую следует принять к учету по МСФО. В добавление, отечественные стандарты не разграничивают виды бартерных сделок, в то время как по международным стандартам выручкой признаются только доходы от обмена неоднородными товарами. Следовательно, при трансформации финансовой отчетности выручку от сделок с однородными товарами необходимо будет аннулировать, а также расходы, связанные с такими сделками.

Итак, данный проект еще требует более детального разъяснения своих положений, поэтому на сегодня предприятия вынуждены применять большое количество корректировок при трансформации своей финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Компании делают это с целью выхода на мировые рынки и привлечения иностранных инвестиций. Составление отчетности в соответствии со стандартами более близкими к международным позволит снизить трудоемкий процесс трансформации, а также сделает отчеты о финансовой деятельности более прозрачными и поможет внешним пользователям принимать экономически рациональные решения.

В целом, произошло активное внедрение в российскую учетную практику использования Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), которые служат для раскрытия информации о деятельности предприятий. Связано оно с принятием Постановления Правительства РФ от 25.02.2011 г. № 107 «О применении МСФО для применения на территории РФ». В настоящее время все действующие международные стандарты финансовой отчетности в нашей стране прошли соответствующую экспертизу, после чего были рекомендованы к использованию при составлении финансовой (бухгалтерской).

Инвесторам или другим заинтересованным пользователям финансовая отчетность, составленная по МСФО, предоставляет наиболее развернутую и достоверную информацию о результатах финансовой деятельности предприятия или организации за отчетный период, включает наибольший объем информации по сравнению с бухгалтерской отчетностью, составленной по российским стандартам. Это позволяет применять наиболее широкое многообразие аналитических процедур и методик для исследования динамики финансового состояния и финансовых результатов деятельности организации, а также оценки и прогнозирования бизнеса в управленческих целях.

Библиографический список

1. *Бабаев Ю. А., Петров А. М., Мельникова Л. А.* Бухгалтерский учет : учеб. для бакалавров. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2016.
2. *Бухгалтерский учет в условиях антикризисного управления* : учеб. пособие для студентов высших учебных заведений / под ред. В. Э. Керимова. М. : Дашков и К°, 2014.
3. *Бухгалтерский финансовый учет* : учебник / Ю. И. Сигидов, Г. Н. Ясенко, Е. А. Оксанич, М. С. Рыбьянцева; под общ. ред. Ю. И. Сигидова, Г. Н. Ясенко. Краснодар : КубГАУ, 2016.
4. *Попов А. Ю.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.
5. *Бороненкова С. А., Мельник М. В., Чулуянис А. В.* Анализ бухгалтерской финансовой отчетности: учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2017.
6. *Матвеева В. С.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.
7. *Нечехина Н. С., Мустафина О. В.* Важные аспекты применения МСФО для учета доходов и расходов бизнес-структур розничной торговли (на примере Свердловской области) // Цифровая экономика и «Индустрия 4.0»: проблемы и перспективы: тр. науч.-практ. конф. с междунар. участием (Санкт-Петербург, 23–27 марта 2017 г.). СПб : СПбПУ имени Петра Великого, 2017. С. 540–565.

К. Д. Бакулина, О. В. Мустафина
*Новоуральский технологический институт –
филиал Национального исследовательского
ядерного университета «МИФИ»
(г. Новоуральск)*

Особенности бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами экономического субъекта промышленного производства

Обобщены особенности бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами, выявлены проблемные стороны учета рассматриваемого аспекта. Актуальность темы определяется грамотным отражением расчетных операций с подотчетными лицами в бухгалтерском учете и отчетности.

Ключевые слова: экономический субъект; подотчетное лицо; командировочные расходы; представительские расходы.

В процессе хозяйственной деятельности у экономического субъекта возникает потребность использовать наличные денежные средства, что обуславливает необходимость грамотной организации работы и учета

с подотчетными лицами. Однако, как показывает практика, в данном аспекте учета есть узкие, проблемные места, что определяется особенностью учета, налогообложения в разрезе хозяйственных операций.

Ведение бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами осуществляется в соответствии с нормами действующего законодательства, основой которого является Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Основными задачами бухгалтерского учета расчетов в разрезе исследуемой области являются: своевременное, полное и достоверное отражение на счетах бухгалтерского учета фактических затрат на командировочные расходы, представительские и общехозяйственные расходы, которые включаются в состав расходов¹.

В экономической литературе по бухгалтерскому учету можно встретить подходы разных авторов [1; 3; 4] в отношении понятия «подотчетное лицо».

Исходя из детальной проработки авторских позиций, мы делаем заключение, что все авторы склонны утверждать, что подотчетными лицами в бухгалтерском учете понимают: работников организации (физические лица), которым авансом на определенные цели выдаются наличные денежные средства, а также другие ценности, с обязанностью предоставления отчета об их использовании.

Денежные средства в подотчет выдаются на основании письменного распоряжения руководителя. Для учета подотчетных сумм в бухгалтерском учете, в соответствии с учетной политикой экономического субъекта и приказа Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н, предусмотрен счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами», данный счет предназначен для аккумулирования информации о расчетах с работниками по выданным подотчетным суммам.

Порядок оформления командировки и расчетов с работником определяется Инструкцией разработанной экономическим субъектом, в котором предусмотрены максимальные размеры суточных, которые не облагаются НДФЛ. Размер суточных регламентированы письмом Минфина России от 01.03.2013 г. № 03-04-07/6189 и ст. 168 НК РФ. Размер суточных по территории России 700 р., за границу 2 500 р. По возвращению из командировки работник обязан представить работодателю в течение трех рабочих дней: авансовый отчет (унифицированной формы²).

¹ Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 06.04.2015 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Расходы организации“ ПБУ 10/99» (зарег. в Минюсте России 31.05.1999 г. № 1790).

² Утвержден постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 г. № 55.

Представительские расходы, экономический субъект может определять в соответствии с п. 2 ст. 264 НК РФ. Согласно данным предписаниям, к представительским расходам относятся официальный прием с целью установления или поддержания взаимного сотрудничества. В бухгалтерском учете представительские расходы учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности (дебет счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу») в сумме фактически произведенных затрат [6].

Для признания представительских расходов в целях налогообложения прибыли необходимо, чтобы они соответствовали требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ, т. е. были обоснованными, документально подтвержденными и связанными с осуществлением деятельности экономического субъекта, направленной на получение дохода.

Представительские расходы в течение отчетного периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% суммы расходов на оплату труда. Для определения предельного размера представительских расходов необходимо правильно рассчитать сумму расходов на оплату труда. В целях налогообложения прибыли в состав расходов на оплату труда включаются выплаты, перечисленные в ст. 255 НК РФ. При определении норматива представительских расходов в расчет принимаются расходы на оплату труда, начисленные в данном отчетном периоде.

Для экономического субъекта, определяющих доходы и расходы по методу начисления, представительские расходы относят к косвенным расходам (п. 1 ст. 318 НК РФ). Таким образом, сумма представительских расходов, осуществленных в отчетном периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного периода. В соответствии с п. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления представительских расходов признается дата утверждения авансового отчета. В случае, доходы и расходы определены кассовым методом, представительские расходы признаются только после их фактической оплаты [2].

Наличные денежные средства являются привлекательным финансовым инструментом при проведении расчетов за товары или услуги. Работодатели обязаны организовать и вести внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, что определяется требованием ч. 1 ст. 19 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Следовательно, руководитель экономического субъекта обязан организовать надлежащий порядок и контроля за выдачей денег и их расходованием.

Бухгалтера в хозяйственной практике часто допускают ошибку, не оформляя возврат денег в кассу экономического субъекта. Еще чаще

сотрудники просто не возвращают средства по незнанию или специально. Возникает необходимость отражения данного факта в трудовом договоре, что является обязанностью работников предоставление авансового отчета, к которому прилагаются бумаги, подтверждающие произведенные расходы (чеки, квитанции и т. д.) [5]. В случае, если в трудовом договоре не определена выше сказанная норма, тогда есть только один выход – удержание определенной суммы, выданной в под отчет из зарплаты работника. Данное обстоятельство законодательно допустимо ст. 137 ТК РФ.

В случае сложившейся ситуации бухгалтер должен придерживаться следующих правил: 1) получить на удержание средств из заработной платы согласие работника¹; 2) не позднее, чем через месяц, издать соответствующий приказ; 3) обязательно ознакомить с этим документом работника получившего денежные средств в под отчет.

В результате исследования правовой практики, комментариев и разъяснений было определено, что ключевой фактор максимизации представительских расходов, можно использовать, в целях оптимизации налогообложения, результата деятельности экономического субъекта промышленного производства. В целях уменьшения налога на прибыль, в соответствии с п. 2 ст. 264 НК РФ норма признания представительских расходов не должна превышать 4% от расходов на оплату труда за отчетный период, но экономический субъект промышленного производства может увеличить расчетное планируемое значение (сумму) представительских расходов за счет затрат на оплату труда.

Библиографический список

1. *Бухгалтерский учет в коммерческих организациях* : учеб. пособие / М. В. Мельник, С. Е. Егорова, Н. Г. Кулакова и др. М. : ФОРУМ; ИНФРА-М, 2016.
2. *Кондраков Н. П., Кондраков И. Н.* Бухгалтерский учет на малых предприятиях : учеб. пособие. М. : Проспект, 2014.
3. *Матвеева В. С.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.
4. *Поведишинова С. В.* Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.
5. *Попов А. Ю.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.
6. *Теоретические основы бухгалтерского учета* : учеб. пособие / Н. С. Ненеухина, В. В. Калицкая, И. М. Перминова и др. Екатеринбург : Ажур, 2017.

¹ Письмо Роструда от 09.08.2007 г. № 3044-6-0.

Некоторые аспекты аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками

Рассмотрены аспекты аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками. Проанализированы возможные нарушения по результатам проведения аудита расчетов на конкретном предприятии. Предложены рекомендации по повышению эффективности ведения учета и проведения аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Ключевые слова: расчеты с поставщиками и подрядчиками; аудит; учет; дебиторская задолженность; кредиторская задолженность.

В настоящее время организация четкого бухгалтерского учета расчетов с поставщиками и подрядчиками имеет первостепенное значение в деятельности экономического субъекта. Наличие достоверных сведений о расчетах является одним из аспектов важности учета, поскольку это оказывает существенное влияние на финансовое состояние и принятие управленческих решений организации [2]. Увеличение или снижение дебиторской и кредиторской задолженности приводит к изменениям финансового положения хозяйствующего субъекта [5].

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются на основании заключенных договоров. Все хозяйственные операции отражаются с использованием товаросопроводительных документов, которые предусмотрены условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов [6].

Главными задачами учета расчетов с поставщиками и подрядчиками являются [3]:

- контроль за состоянием кредиторской задолженности;
- своевременная проверка расчетов с кредиторами для исключения просроченных задолженностей;
- представление наиболее обстоятельного и правдивого материала о статусе расчетов с поставщиками и подрядчиками за выполненные работы или оказанные услуги, а также поставленные товарно-материальные ценности, который необходим как внутренним, так и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;
- своевременный контроль за формами расчетов, которые закреплены в контрактах с поставщиками и подрядчиками.

Важность ведения учета расчетов с поставщиками и подрядчиками не вызывает сомнения и в связи с чем необходимо проведение постоянного мониторинга и анализа состояния данных расчетов.

Основной задачей проведения аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками является проверка корректности отражения фактов хозяйственной жизни экономического субъекта в бухгалтерском учете и отчетности [7].

Процедуры аудита данного участка учета являются обязательными в рамках годового аудита организации, однако могут проводиться и отдельно при наличии необходимости. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками позволяет:

- удостовериться, что данные о состоянии расчетов находят полное и достоверное отражение в учете и отчетности;
- проверить обоснованность цен поставщиков и подрядчиков, в соответствии с условиями договоров;
- проверить качество документального оформления данного участка учета для целей налогообложения.

Процедуры аудиторской проверки направлены на:

- сверку полноты отражения реальной задолженности перед поставщиками и подрядчиками с данными на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- установление своевременности отражения, в учете начисленной и погашенной кредиторской задолженности;
- подтверждение сумм конвертации валютной задолженности в рублевую; и т. д.

Запрос сверки расчетов с поставщиками и подрядчиками – основная аудиторская процедура для проверки полноты отражения в учете кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками. Сальдо на конец периода в актах сверки, направленных поставщиками и подрядчиками, должны совпадать с соответствующими остатками по счетам расчетов.

При проведении анализа бизнеса аудируемого клиента аудитор составляет перечень основных поставщиков и подрядчиков, и суммы кредиторской задолженности по этим контрагентам должны составлять значительную часть данного счета.

Если поставщики не направляют в ответ на запрос акты сверки, аудитор должен прибегнуть к альтернативным способам получения данной информации, например, получить суммы кредиторской задолженности по данному контрагенту из первичных документов.

Если сверка показывает расхождение в суммах, необходимо проверить [1]:

- включены или нет накладные поставщика в регистры;
- не записаны ли платежи, отраженные на счете кредиторской задолженности, на другого поставщика;

– наличие претензий и отказа платежа (в случае наличия претензий к поставщику, за полученный товар, аудитор также должен проследить, что если товар был принят на склад, то существует риск брака, не учтённого при инвентаризации).

При превышении сумм в актах сверки поставщика необходимо также проверить следующее:

– если товары были получены до окончания отчетного периода, то необходимо включить их в инвентаризационную ведомость аудируемого года и отразить начисление задолженности;

– если фактически товары не были получены, поставщик должен скорректировать акт сверки.

При проверке эффективности работы внутреннего контроля осуществляется:

– проверка наличия соответствующим образом оформленных договоров по всем поставщикам и подрядчикам;

– оценка частоты проведения сверки расчетов с поставщиками и подрядчиками;

– оценка применения штрафов и неустоек в случае нарушения договорных обязательств;

– проверка наличия процедур сверки цен по договорам и по накладным [4].

По окончании проверки аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками аудитор формирует мнение, готовит подтверждающие документы, а также формирует часть аудиторского заключения, имеющего отношение к аудируемому участку учета.

Практические исследования проводились по данным АО «УЭТМ». При проведении аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками АО «УЭТМ» были выявлены нарушения, представленные в таблице.

Оценка нарушений, выявленных при аудиторской проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками АО «УЭТМ»

Сегмент проверки	Результат аудита
Учетная политика	Отсутствие графика документооборота. Отсутствие разработанной процедуры контроля за просроченной задолженностью и задолженностью с истекшим сроком исковой давности
Полнота и правильность заполнения приходных документов	Отсутствие и неправильное отражение реквизитов в первичных документах, что свидетельствует о несвоевременном их заполнении либо об отсутствии четких требований к заполнению документов
Полнота и правильность начисления НДС	Неправильное выделение поставщиком сумм НДС (при этом в дальнейшем проводятся неточные арифметические расчеты)
Просроченная кредиторская задолженность	Выявлена просроченная задолженность ПАО «УКТАН» на сумму 114 258 р.

Для оценки степени влияния обнаруженных ошибок на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор рассчитывает уровень существенности. Если сумма выявленной ошибки более уровня существенности, то ее влияние на достоверность отчетности значительное, если меньше – то отчетность можно признать достоверной. В результате проведенного расчета уровень существенности выявленных ошибок в АО «УЭТМ» за 2016 г. установлен в сумме 9 млн р.

По итогам аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками можно сделать вывод, что в АО «УЭТМ» были выявлены незначительные ошибки, которые не оказали существенного влияния на достоверность сведений финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Совершенствование расчетов с поставщиками и подрядчиками является важным условием своевременного, бесперебойного обеспечения организации сырьем, материалами, запасными частями и функционирования субъекта в целом.

В соответствии с проведенной аудиторской проверкой расчетов с поставщиками и подрядчиками и для совершенствования бухгалтерского учета АО «УЭТМ», в первую очередь рекомендуется ответственно подойти к вопросам разработки учетной политики, как нижнего уровня нормативного регулирования, с учетом требований Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»¹, при этом должны быть утверждены:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля над хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

¹ Приказ Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н (ред. от 28.04.2017 г.) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету».

К сожалению, все достоинства качественно разработанной учетной политики могут быть нереализованными по причине ее несоблюдения или искаженного выполнения. В связи с этим рекомендуется также усилить контроль над выполнением работниками бухгалтерии АО «УЭТМ» принятых и утвержденных положений.

По результатам выявленных нарушений были разработаны рекомендации по совершенствованию учета расчетов с поставщиками и подрядчиками:

- руководству усилить контроль над процедурой формирования и работой инвентаризационной комиссии, так как отсутствие при инвентаризации даже одного члена комиссии, ранее включенного в ее состав, служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными;

- регулярно проводить внезапную инвентаризацию состояния расчетов с поставщиками и подрядчиками для своевременного выявления отклонений в бухгалтерском учёте;

- обеспечить полное заполнение всех реквизитов оправдательных документов;

- усилить контроль за поставкой товарно-материальных ценностей, работ и услуг;

- обеспечить систематическое проведение учебы среди работников бухгалтерии;

- систематически осуществлять проверку правильности исчисления НДС по каждому поставщику и подрядчику.

Для совершенствования контроля учета расчетов с поставщиками и подрядчиками предлагается разработать программу внутрихозяйственного контроля, с помощью которого вероятность допущения ошибок будет существенно снижена.

Предложенные рекомендации позволят усовершенствовать процесс учета расчетов с поставщиками и подрядчиками экономического субъекта и избежать дальнейших ошибок его ведения.

Библиографический список

1. *Богоявленская Т. С.* Особенности аудиторской проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками // Синергия наук. 2016. № 6. С. 18–24.

2. *Медведева Е. И.* Расчеты с поставщиками и подрядчиками как один из видов кредиторской задолженности // Современная экономика: актуальные вопросы, достижения и инновации. 2017. № 2. С. 102–104.

3. *Мирошникова А. С., Абубекирова Г. Р., Алеев А. Р.* Бухгалтерский учет и аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками // Наука вчера, сегодня, завтра : сб. ст. по матер. XLVI Междунар. науч.-практ. конф. № 5(39). Новосибирск : СибАК, 2017. С. 83–87.

4. *Нечехина Н. С., Дударева А. А.* Отчет внутреннего аудитора и его влияние на принятие управленческих решений // *Аудиторские ведомости.* 2017. № 9. С. 18–20.

5. *Нуриева И. Р., Насырова А. Д.* Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами // *Актуальные направления научных исследований: от теории к практике.* 2015. № 3(5). С. 442–423.

6. *Попов А. Ю., Власова И. Е., Надольская Н. А.* Понятие, признание и оценка контрактных активов в соответствии с РСБУ и МСФО // *Экономика и предпринимательство.* 2017. № 7(84). С. 533–535.

7. *Хахонова Н. Н., Хахонова И. И., Богатая И. Н.* Аудит : учеб. пособие. М. : ИЦ РИОР; ИНФРА-М, 2016.

Д. А. Гафурова, О. Н. Поташева

*Самарский государственный экономический университет
(г. Самара)*

Повышение транспарентности отчетности как одна из ключевых проблем экономики

Исследовано понятие транспарентности бухгалтерской (финансовой) отчетности; рассмотрены факторы, ее определяющие. Предложены способы повышения транспарентности отчетности российских компаний.

Ключевые слова: транспарентность; прозрачность; бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Тенденции современной экономики изменяют приоритеты с информационной закрытости на открытость. Повышение открытости – одна из первостепенных проблем экономики России, так как низкий уровень транспарентности финансовой отчетности во многих сферах может нанести серьезный ущерб экономике страны из-за снижения инвестиционной привлекательности и конкурентоспособности субъектов и отраслей в целом.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность – важнейший источник информации о результатах деятельности экономического субъекта, который позволяет оценить перспективы взаимодействия с субъектом, возможных инвестиций в будущем.

Транспарентность можно определить, как комплексный (интегральный) показатель открытости субъекта экономики, отражающий адекватную требованиям пользователей степень полноты раскрытия и доступности отчетной информации о его текущем состоянии и перспективах деятельности [6]. Под транспарентной финансовой отчетностью можно понимать отчетность, в которой максимально правдиво и полно раскрыты все существенные сведения о деятельности организации, которые необходимы пользователям для вынесения обоснованного

суждения о ее финансовом положении и результатах деятельности в целях принятия решений о взаимодействии с ней.

Формирование прозрачной бухгалтерской (финансовой) отчетности – задача, обусловленная множеством факторов, наиболее значимыми из которых являются глобализация экономики, которая требует представления качественной информации в свете глобальных проблем современного мира и становление новых экономических теорий, которые повышают роль бухгалтерского учета и отчетности как основы принятия управленческих решений.

Повышение уровня прозрачности информации, представляемой экономическими субъектами, становится необходимым в сложившейся экономической ситуации, так как улучшает имидж российского бизнеса, снижает цену привлекаемого капитала и позволяет России включиться в систему мировых хозяйственных связей.

Можно выделить несколько способов, позволяющих повысить прозрачность отчетности компаний.

Рассмотрим особенности применения каждого способа. Так составление отчетности по принципам, приближенным к МСФО, можно осуществить благодаря методу конвергенции. Конвергенция используется как процесс сближения экономических систем, инструментов и механизмов. В процессе конвергенции механизмов составления отчетности, приближенной к требованиям МСФО, предполагается внедрение отдельных подходов МСФО («зон конвергенции»), которые позволят раскрыть отдельные показатели финансовой отчетности, что невозможно в рамках РСБУ. Для приведения показателей в соответствие требованиям МСФО осуществляется трансформация бухгалтерской отчетности, т. е. перегруппировка отчетных данных [3].

Изменения в механизме составления отчетности, ее приближение к требованиям МСФО позволит инвесторам намного точнее сравнивать показатели деятельности компаний, увеличивать инвестиционные вложения, тем самым это даст толчок для развития российских компаний.

Однако при всех положительных результатах сближения отчетности российских компаний с МСФО существует и ряд недостатков. К недостаткам можно отнести:

- проблемы технического характера (реорганизация бухгалтерии, обеспечение материально-технической базы и т. д.);

- проблемы, связанные с изменением аспектов бухгалтерского учета (отражение доходов и расходов, учет операций по выплатам персоналу и т. д.);

- проблемы, возникающие при изменении величин активов и обязательств (изменение принципов формирования резервов и оценки).

Отчетность необходима для широкого круга пользователей, что делает ее усложняет её восприятие, делает громоздкой. Кроме того, поставщики финансового капитала заинтересованы и в информации о том, как создается ценность в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах [5].

Эту проблему может решить развивающийся в международной практике подход к корпоративной отчетности. Интегрированная отчетность, разработкой которой занимается Международный совет по интегрированной отчетности, предназначена для применения в глобальном масштабе компаниями, работающими в различных отраслях экономики, как в частном, так и в государственном секторе, а также некоммерческими организациями, в них применяется подход, основанный не на жестких правилах, а на гибких принципах [2]. Модель корпоративной отчетности, которая основана на концепции взаимосвязи финансовой и управленческой отчетности, отчетов о корпоративном управлении и вознаграждениях, а также отчетов в области устойчивого развития [1].

Несмотря на то, что на законодательном уровне интегрированная отчетность не утверждена, в настоящее время её внедрение в России набирает обороты. Необходимо осуществлять мероприятия в развитии данного направления на практике российских компаний, тем самым повышая прозрачность представляемой отчетности.

Однако введение интегрированной отчетности в РФ имеет ряд проблем:

- интегрированные отчеты не имеют регламентированной структуры и содержания из-за отсутствия нормативной базы;
- дефицит кадров, обладающих навыками составления интегрированной отчетности.

Повышение прозрачности финансовой отчетности в современных условиях требует изменений и в процессе транспарентизации на основе раскрытия информации и доведения её до заинтересованных пользователей. Важным этапом транспарентизации является создание центра прозрачности, отвечающего за выработку прозрачной отчетности.

Его деятельность будет основана на организации «внутренней» и «внешней» прозрачности, в совокупности с другими структурами, которые выполняют соответствующие функции.

Методика, разрабатываемая центром прозрачности включает:

- ключевые индикаторы раскрытия информации;
- шаблонные процедуры и их описание;
- контрольные процедуры;

- анализ, мониторинг и внесение изменений в процедуру раскрытия информации;
- планирование мероприятий по повышению прозрачности отчетности.

При этом процесс раскрытия информации о деятельности экономического субъекта предполагает следующую последовательность следующих действий:

1. Определение существенного для пользователей факта деятельности.
2. Согласование о возможности раскрытия данного факта с отделом безопасности.
3. Формирование информации, достоверно и полно отражающей содержание факта деятельности.
4. Выбор способа раскрытия информации [4].

Так, создание центра прозрачности затрагивает структурные подразделения экономического субъекта и требует тщательной организации, однако позволяет повысить прозрачность раскрываемой информации.

Одна из проблем экономики России – повышение открытости, так как она оказывает влияние на инвестиционную привлекательность и конкурентоспособность не только отдельных отраслей, но и государства в целом.

Транспарентная отчетность дает инвесторам возможность реально оценить возможности и риски и вместе с этим принимать наиболее эффективные и рациональные решения.

Открытость информации перестала носить характер исключения, что заставляет малопрозрачные организации либо повысить открытость бухгалтерской информации, либо уступить свою долю на рынке.

Библиографический список

1. *Малиновская Н. В.* Анализ корпоративной отчетности российских компаний на соответствие принципам интегрированной отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2016. № 15(405). С. 17–30.
2. *Малофеева Т. Н.* Повышение прозрачности отчетности российских компаний в результате применения международных стандартов финансовой отчетности // *Управление экономическими системами*. 2016. № 10(92). С. 13.
3. *Немцова И. Ю.* Финансовая отчетность в условиях конвергенции российских стандартов бухгалтерского учета и МСФО // *Сфера услуг: инновации и качество*. 2013. № 12. С. 12.
4. *Рожнова О. В., Изумнов В. М.* Методические аспекты формирования транспарентной финансовой отчетности организации // *Известия МГТУ «МАМИ»*. 2013. № 1(15). С. 176–180.

5. *Рощетайева У. Ю.* Интегрированная отчетность – современная отчетность для бизнеса // Научный журнал КубГАУ. 2017. № 130. С. 1066–1076.

6. *Шульга С. В.* Раскрытие информации в финансовой отчетности: этапы эволюции национальных систем и детерминанты интеграции // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 38(332). С. 43–51.

Д. З. Джоджуа, Н. А. Надольская

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Особенности классификации основных средств по российским и международным стандартам финансового учета и отчетности

Рассмотрена специфика учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО. Отмечено, что несмотря на значительное сближение практики РСБУ с МСФО в части учета основных средств, сохраняются некоторые отличия, вынуждающие организации нести дополнительные издержки по составлению отчетности в двух форматах. Подробно проанализированы отличия классификации и отражения основных средств в РСБУ и МСФО.

Ключевые слова: классификация; основные средства; российские и международные стандарты учета.

Реалии развития современной экономики требуют не только постоянного внедрения новых технологий для поддержания конкурентоспособности выпускаемой продукции, но и предполагают широкое использование доступных возможностей финансирования проектов развития предприятий. В условиях существующих ограничений отечественной финансовой системы речь идет о привлечении зарубежных инвесторов. Именно на реализацию этих потенциальных возможностей и была ориентирована реформа бухгалтерского учета и отчетности, предполагающая масштабную интеграцию сложившейся практики с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Такой переход наиболее полно отвечает требованиям потенциальных зарубежных инвесторов и кредиторов к российским предприятиям. Несмотря на продолжающийся переход российских предприятий на МСФО, законодательное регулирование бухгалтерского учета требует дальнейшего совершенствования в интересах устойчивого развития экономики. Так, в отечественной практике по-прежнему обязательным остается обеспечение регулирования учетного процесса движения основных средств. Разрешение этой и ряда других проблем, сдерживающих инвестиционный рост российских компаний, требуют дальнейших действий, основанных, в том числе, на научных исследованиях.

Тема учета основных средств в соответствии с МСФО нашла довольно подробное отражение в работах А. Мялкиной, А. Попова, З. Туяковой [4; 6; 7]. и целого ряда других отечественных исследователей. Но, несмотря на большое количество авторских работ в данном направлении, недостаточно проработанным остается вопрос классификации и оценки основных средств в соответствии с МСФО (IAS 16).

Российская система бухгалтерского учета и отчетности (РСБУ) традиционно отличалась от зарубежного финансового учета более жестким нормативным регулированием, регламентированным государством. После формирования контуров интеграции российской экономики в систему международных связей встал вопрос о возможностях адаптации отечественной системы учета и отчетности с целью ее приведения в соответствие с требованиями МСФО. Такой переход был призван обеспечить сопоставимость аналитических оценок российских компаний с западными и повысить их привлекательность как объектов кредитования и инвестирования. Начавшийся еще два десятилетия назад, этот процесс идет довольно медленно и не подразумевает разовую замену одного формата отчетности другим, а предполагает постепенное внедрение в практику РСБУ лучших зарубежных традиций и правил при заметном сохранении национальной специфики организации учета. Итоговым результатом продолжающихся адаптационных преобразований стало появление системы отчетности, отвечающей требованиям международной экономики, понятной и привычной зарубежным инвесторам, что должно способствовать более успешному привлечению инвестиций. Несмотря на наметившееся в последние годы снижение внешнеэкономической активности, в средне- и долгосрочной перспективе открытость российской экономики приведет к необходимости дальнейшего сближения форм отчетности с международными стандартами, поэтому процесс адаптации продолжается.

Различия, остающиеся между практиками РСБУ и МСФО, касаются большинства сфер экономической активности, в том числе есть они и в части учета основных средств, нередко являющихся ключевым фактором успешности развития компаний. В новой экономике все чаще встречаются компании, где преобладающую роль играют нематериальные активы, однако индустриальный фундамент современного общества еще долго будет определяться разумной конфигурацией и грамотным использованием основных средств. В настоящей статье будут отражены особенности классификации основных средств, различающиеся в практиках РСБУ и МСФО, что позволит в перспективе перейти к анализу алгоритма их сближения.

Исследователи отмечают, что при рассмотрении особенностей РСБУ и МСФО следует понимать, что отчетность по МСФО нацелена на отражение реальной финансовой ситуации, в то время как российская отчетность формируется в значительной степени в интересах налогообложения [2]. Поэтому в РСБУ центральное место в отчетности занимает бухгалтерский баланс, а в составе МСФО – отчет о финансовых результатах, который аналитически более содержателен по сравнению с аналогичным отчетом, составляемым в российской практике, становясь, таким образом, основным источником показателей для финансового анализа [4].

Следует отметить ряд факторов, которые сдерживают внедрение МСФО в нашей стране. К таковым можно отнести существенные издержки на услуги консалтинговых и аудиторских компаний, затраты на замену программного обеспечения, издержки на сбор и раскрытие информации о компании, а также издержки на обучение сотрудников. Однако эти издержки компенсируются факторами, стимулирующими отечественные компании к внедрению МСФО: получение доступа к более дешевым и длинным кредитным ресурсам зарубежной банковской системы, а также потенциальный рост рыночной капитализации [1].

Рассмотрим более подробно особенности отражения основных средств в МСФО и РСБУ, поскольку для большинства компаний, формирующих индустриальный базис современной экономики, основные средства остаются важнейшим объектом бухгалтерского учета. Учтем и тот факт, что в жестких конкурентных условиях повышается значимость учета и контроля за рациональным использованием основных средств, которые занимают существенное место в структуре активов, и представляют собой «совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течении длительного времени, т.е. более 12 месяцев в материально производственной и непроизводственной сфере»¹.

Российская практика ведения учета основных средств предполагает следующую их классификацию внутри предприятия²:

1) материально произведенные основные средства, включающие в себя недвижимые (здания, сооружения, воздушные и морские суда, космические объекты) и движимые (передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь рабочий и продуктивный скот);

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

² Приказ Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»; Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

2) материально не произведенные средства, включающие в себя землю и объекты природопользования;

3) капитальные вложения в многолетние насаждения и коренное улучшение земель.

Следует отметить, что в целях приближения к МСФО еще в 1994 г. был принят Общероссийский классификатор основных фондов¹. В соответствии с ним основные фонды делятся на материальные и нематериальные. В свою очередь, материальные фонды классифицируются по отраслям, видам, использованию, назначению и принадлежности². В РСБУ учет основных средств регламентируются ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и методическими указаниями по учету основных средств.

Как отмечалось выше, различия в подходах к учету основных средств между РСБУ и МСФО проявляются на уровне целей российского и международного бухгалтерского учета. Учет в отечественной практике ориентирован «на формирование и развитие полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям»³. И, что не менее важно, бухгалтерский учет «выполняет функцию контроля за соблюдением законодательства при осуществлении хозяйственных операций»⁴. В то же время «бухгалтерский учет по МСФО ориентирован на предоставление информации лицам, заинтересованным в анализе финансового положения, финансовых результатах деятельности предприятия для принятия управленческих решений. В финансовую отчетность в соответствии с МСФО включаются факты хозяйственной деятельности, влияющие на финансовое положение и финансовый результат. Таким образом, достигаются два принципа финансовой отчетности – целесообразность и преобладание содержания над формой» [1]. Отмеченные различия целей бухгалтерского учета по МСФО и РСБУ обуславливают отличия в правилах учета основных средств (см. таблицу).

Различия в учете основных средств по РСБУ и МСФО [1; 3]

Предмет расходов	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	МСФО 16 «Основные средства»
Цена приобретения	Номинальная	Дисконтированная при отсрочке платежа
Затраты на восстановление и ликвидацию	Не учитываются	Включаются в первоначальную стоимость

¹ Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

² Там же.

³ Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

⁴ Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Окончание таблицы

Предмет расхождений	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	МСФО 16 «Основные средства»
Амортизируемая стоимость	Полная первоначальная	За вычетом ликвидационной
Изменение первоначальной стоимости	Не допускается (кроме случаев реконструкции и модернизации)	Себестоимость определяется при признании затрат в любой момент, в случае улучшения нормативных характеристик объектов
Изменение параметров амортизации	Не предусмотрено	Предусматриваются периодический анализ и пересмотр
Уценка ниже первоначальной стоимости	Напрямую изменяет нераспределенную прибыль	Относится на текущий финансовый результат
Обесценение	Не предусмотрено	Проверяется и признается аналогично амортизации
Принятие к учету	Влияет на аспекты учета и отчетности	Понятие не применяется

Далее следует обратить внимание на применяемые в IAS 16 при оценке основных средств виды стоимостей, отметив, что их перечень существенно более широк по сравнению с приведенными в ПБУ 6/01 видами стоимостей.

Виды стоимости основных средств в РСБУ.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных за плату, признается сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплаченные в соответствии с договором поставщику, а также суммы, уплаченные за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств и др.

Виды стоимости основных средств в МСФО.

Себестоимость представляет собой сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов: цена покупки, включающая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку за вычетом торговых скидок и возмещений;

- прямые затраты на доставку актива и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации;

– предварительная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом участке, в отношении которых организация принимает на себя обязательство либо при приобретении данного объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода.

Балансовая стоимость – это сумма, в которой признается актив после вычета накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Амортизируемая стоимость характеризует себестоимость актива или сумму, отраженную вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости [5].

Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между желающими совершить операции и независимыми друг от друга сторонами.

Ликвидационная стоимость – расчетная величина, которую организация получила бы в настоящий период от реализации актива за минусом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив ранее достиг того возраста или состояния.

Основными проблемами учета основных средств в соответствии с IAS 16 чаще всего представляются признание активов, установление их балансовой стоимости, амортизационных отчислений и убытков от обесценения. При этом выбор подхода к методологии оценки основных средств остается за компанией и является компонентом учетной политики. Компания выбирает между учетом по первоначальной стоимости и по модели переоценки [6]. В первом случае объект основных средств учитывается по своей первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. При выборе же модели переоценки основные средства подлежат учету по переоцененной величине, равной их справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом накопленной впоследствии амортизации и накопленных же убытков от обесценения¹. Во избежание отклонений балансовой стоимости от той, что определяется при применении справедливой стоимости, переоценки должны производиться регулярно. При этом порядок переоценки выбирает бухгалтер, а их частота зависит от изменений в справедливой стоимости основного средства. Стоит отметить, что порядок отражения в учете переоценки основных средств, предусмотренный IAS 16, схож с порядком, установленным в ПБУ 6/01.

¹ МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

В соответствии с IAS 16 изменившаяся в результате переоценки стоимость основного средства отражается в капитале и признается в прибыли или в убытке.

Есть и особенности понятия амортизируемого объекта в IAS 16, который предлагает различные методы для распределения амортизируемой стоимости актива на протяжении всего срока службы: метод равномерного начисления (линейный метод), метод уменьшаемого остатка, метод «единиц производства». Метод равномерного начисления предполагает начисление постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезной службы актива при неизменной ликвидационной стоимости. Метод уменьшающегося остатка подразумевает равномерное уменьшение сумм амортизации на протяжении срока использования актива. Наконец, метод «единиц производства» предполагает начисление суммы амортизации, исходя из предполагаемого использования¹.

Таким образом, сравнив предписания IAS 16 «Основные средства» с соответствующими нормами отечественного ПБУ 6/01 «Учет основных средств», можно сделать вывод, что позиции российского бухгалтерского законодательства и МСФО во многом совпадают. Но существует разница в подходах и в том, что в российской учетной практике отсутствует механизм оценки основных средств по справедливой стоимости. По этой причине и классификация основных средств тоже несколько отличается.

Учитывая долгосрочную тенденцию ко все большему открытию российской экономики для успешного взаимодействия с зарубежными рынками капитала и необходимость снижения издержек, связанных с ведением бухгалтерской и финансовой отчетности в разных форматах, следует отметить необходимость дальнейших шагов по сближению РСБУ и МСФО. Последние выгодны российским компаниям, несмотря на обозначенные выше трудности перехода.

На сегодняшний день отличия между РСБУ и МСФО остаются довольно существенными, поскольку отчеты ориентированы на разные цели. Отчетность по международным стандартам составляется в целях предоставления информации заинтересованным лицам для принятия финансовых решений. Российский бухгалтерский учет составляется преимущественно для контролирующих органов. Для максимального сближения стандартов необходимо изменить подход с российской стороны, так как международные стандарты на практике доказали свою большую применимость в интересах устойчивого развития экономики.

¹ МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Библиографический список

1. Кучеров А. В., Аширова А. Р. Современные особенности отличия учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО // Молодой ученый. 2015. № 7. С. 442–446.
2. Левина В. В., Сметанко А. В. Методические основы проведения аудита основных средств // Молодой ученый. 2016. № 12. С. 1336–1339.
3. Логвинов Е. Л., Семенова А. Н. Проблемы учета и аудита основных средств и варианты их решения в соответствии с международными стандартами // Экономические исследования и разработки. 2017. № 1. С. 24–28.
4. Мялкина А. Ф., Оводкова Т. А., Трегубова В. М. Принципы учета и формирования информации об основных средствах в финансовой отчетности: международная и российская практика // Социально-экономические явления и процессы. 2014. Т. 9, № 10. С. 72–79.
5. Поведишникова С. В., Чепулянис А. В. Амортизационный фонд как инструмент инвестиционной политики компании // Аудит и финансовый анализ. 2017. № 1. С. 238–242.
6. Попов А. Ю. Переоценка основных средств и ее учет: ближайшие перспективы // Аудитор. 2016. Т. 2, № 9. С. 28–34.
7. Туякова З. С., Саталкина Е. В. Идентификация основных средств: профессиональное суждение бухгалтера // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 23(413). С. 19–32.

Д. В. Жданов, Т. И. Буянова

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Особенности формирования резерва на возможные потери по займам в кредитном потребительском кооперативе

Рассматриваются особенности нормативно-правового регулирования; раскрыт способ отражения в бухгалтерском учете операций по формированию резерва на возможные потери по займам в кредитных потребительских кооперативах. Авторы акцентируют внимание на специфических моментах, возникающих при формировании резерва на возможные потери по займам и налогооблагаемой базы кредитного потребительского кооператива.

Ключевые слова: кредитный потребительский кооператив; резерв на возможные потери по займам; налог на прибыль.

Деятельность кредитного кооператива по предоставлению займов своим пайщикам неизбежно сопряжена с кредитным риском, другими словами с риском потерь от невозврата займов [2]. С такой потерей можно столкнуться в конце срока займа, когда выяснится, что заемщик не в состоянии вернуть полученные им средства. Тогда у кооператива

возникает необходимость изыскания средств для компенсации финансового разрыва. Иначе он не сможет в полной мере исполнить обязательства по привлеченным сбережениям пайщиков, предоставлять займы или финансировать собственные расходы [4].

Существует возможность компенсировать разрыв вновь привлеченными сбережениями, но при этом кооператив увеличит объем обязательств, не обеспеченных активной (приносящей доход) дебиторской задолженностью, и, в конце концов, это обернется крахом, свойственным любой «финансовой пирамиде».

Также, кооператив может направить на это доходы от оборота портфеля займов, но таких доходов, вероятнее всего, не хватит для восполнения понесенной потери. По причине того, что для компенсации потери основного долга по займу необходимо в течение года подерживать в займах такую же сумму по ставке 100% годовых, не допуская при этом просрочек [1].

Другой способ – это ограничение текущих расходов. Но и этот ресурс конечен, поскольку уровень расходов кооператива обычно относительно невысок, а в структуре расходов значительную долю составляют регулярные расходы, которые могут быть ограничены только несущественно, либо не могут быть ограничены совсем.

Если не готовиться к возможным потерям, они возникнут внезапно, в больших суммах и могут оказать существенное влияние на финансовую устойчивость финансовой организации. В ином случае кредитный кооператив последовательно оценивает вероятность того, что заем не будет возвращен и так же, последовательно в течение всего периода кредитования, откладывает (резервирует) средства в счет возмещения будущих потерь.

Основной актив кредитного кооператива, приносящий доход, – портфель займов (т. е. остаток задолженности по займам, членом кооператива, перед кредитным потребительским кооперативом на определенную дату). Рассчитывая доходность портфеля займов, кредитный кооператив исходит из того, что все займы, выданные членам кооператива, регулярно приносят доход (проценты по займам) и возвращаются надлежащим образом и в срок [3].

Кроме того, в бухгалтерском учете кредитные кооперативы должны учитывать доходы методом начисления, иными словами независимо от фактического получения или не получения процентов, ежемесячно начисленные проценты формируют доходы организации, в том числе и для целей налогообложения.

Однако на практике любая финансовая организация сталкивается с фактами просрочки платежей по займам, с невозвратом и неуплатой процентов.

Таким образом, отраженный в отчетности портфель займов с точки зрения оценки его ликвидности (в определенный период «превратиться» в денежные средства) не всегда соответствует реальной величине, а также фактический полученный финансовый результат деятельности кредитного кооператива не соответствует финансовому результату, рассчитанному по данным финансовой отчетности [5].

Для покрытия возможных убытков, возникающих по причине невозврата займов и неуплаты процентов, создается резерв на возможные потери по займам. В свою очередь, активы в балансе оцениваются за минусом этого резерва. Так выполняется одно из важнейших требований бухгалтерского учета – требование осмотрительности.

Указания Банка России (далее Указание) определяют порядок формирования резерва на возможные потери по займам. Причем, если режим Налогового кодекса РФ устанавливает **право** кредитных потребительских кооперативов учитывать расходы на формирование резервов в составе внереализационных расходов, уменьшающих величину налога на прибыль, то п. 10 Указаний определяет формирование и документальное оформление резервов как **прямую обязанность** кредитных кооперативов: «Кредитные потребительские кооперативы обязаны обеспечить надлежащее оформление документов, используемых для целей расчетов резервов на возможные потери по займам <...> Банк России, его территориальные учреждения и уполномоченные представители <...> проводят проверку соблюдения порядка формирования резервов на возможные потери по займам <...> При невыполнении кредитным кооперативом установленного порядка формирования резервов на возможные потери по займам Банк России применяет к кредитному кооперативу предусмотренные федеральными законами меры воздействия»¹.

Формировать резервы в соответствии с Указаниями обязаны все кредитные потребительские кооперативы. Соответственно, все кредитные кооперативы должны применять и документировать установленные Указанием Банка России режимы расчета регулярных отчислений в резерв, порядок и сроки списания за баланс проблемной задолженности за счет созданного резерва. При этом кредитные потребительские кооперативы, находящиеся на общей системе налогообложения, могут

¹ Указание Банка России от 14.07.2014 г. № 3322-У «О порядке формирования кредитными потребительскими кооперативами резервов на возможные потери по займам».

применять учетные и распорядительные документы, отражающие формирование и использование резерва в налоговом учете при расчете обязанности по уплате налога на прибыль.

С 1 января 2014 г. в Налоговый кодекс РФ введена статья 297.2, расширяющая состав расходов кредитного потребительских кооперативов, учитываемых в целях налогообложения прибыли. В частности, п. 2 этой статьи устанавливает право кредитного потребительского кооператива, находящегося на общей системе налогообложения, уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на «расходы в виде сумм отчислений в резерв на возможные потери по займам».

Многие кредитные потребительские кооперативы привязывают к условиям договора займа обязанность пайщиков по внесению членских взносов. Однако, такая обязанность пайщика никак не может быть обязательством по договору займа, так как внесение членских взносов – это уставная обязанность пайщика как члена кооператива. Поэтому неправильно резервировать возможные потери от несвоевременного внесения членских взносов в порядке, установленном Указанием, включив их в базу, совместно с несвоевременно уплаченными процентами.

Как установлено п. 6 Указаний, «резерв <...> в части требований по начисленным процентным доходам формируется в размере, равном отношению размера сформированного резерва <...> по основному долгу <...> к сумме основного долга по займу ...». Таким образом, Указания предусматривают резервирование не всей суммы начисленных процентов, а только ее части – в доле, соответствующей вероятности потерь для данного периода просрочки. Фактически эта доля соответствует значению резервов по основному долгу в зависимости от категорий пайщиков – заемщиков, уровня обеспечения исполнения обязательств по займам и продолжительности просрочек.

Из совокупности приведенных правовых норм можно сделать следующие выводы.

1. Кредитные кооперативы обязаны формировать резервы на возможные потери по займам: по сумме основного долга по займам; по сумме требований по начисленным процентным доходам по займам, в которые включаются проценты за пользование займом, а также любые заранее установленные договором займа доходы по займу, к которым в тоже время не относятся членские взносы пайщиков.

2. Кооперативы, находящиеся на общей системе налогообложения, вправе учитывать сформированный резерв на возможные потери по займам в составе расходов при уменьшении базы по налогу на прибыль.

В заключение стоит отметить, что в финансовом смысле резервирование не нивелирует кредитные риски, не избавляет от возможных потерь, но позволяет подготовиться к их восприятию и преодолению. В организационном плане политика резервирования, основанная на постоянной оценке и анализе кредитных рисков, напрямую способствует совершенствованию кредитной деятельности.

Предусмотренное резервированием ранжирование займов по категориям заемщиков, степени обеспечения и уровню просрочек позволяет систематизировать кредитные продукты по степени риска. В свою очередь, это дает основания для пересмотра проводимой кооперативом кредитной политики – ограничения заемщиков или кредитных продуктов, характеризующихся повышенным уровнем просрочек и степенью риска, введения новых требований к обеспечению и прочее.

Резервирование также способствует раннему выявлению возникших просрочек, предупреждению их дальнейшего роста и профилактики.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Власова И. Е., Буянова Т. И.* Совершенствование учетного обеспечения управления имущественными рисками хозяйствующего субъекта // *Аудит*. 2018. № 6. С. 27–32.
2. *Ефремова А. А.* Займы и кредиты в бухгалтерском и налоговом учете // *Проблемы учета*. 2013. № 1(241). С. 20–34.
3. *Маслова Л. И.* Анализ деятельности коммерческого банка (на основе публикуемой отчетности): учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2014.
4. *Мокина Н. С., Бороненкова С. А.* Сущность и классификация рисков // *Перспективы развития бухгалтерского учета, аудита, финансово-ревизионного и налогового контроля в современных условиях международной интеграции экономики* : материалы V Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 10–11 октября 2014 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2014. С. 66–69.
5. *Шевчук О. В., Буянова Т. И.* Сравнение российской и международной практики учета финансовых инструментов и пути совершенствования учета в России // *Труды Уральского государственного экономического университета*. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016. С. 114–119.

Д. В. Жданов¹
Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)

Таргет-кост и кайзен-кост: методы управления затратами

Рассмотрены методы управления затратами таргет-кост, кайзен-кост; раскрыты их сущность, основные принципы, возможности использования для производства конкурентоспособной продукции. Охарактеризованы основные трудности, с которыми сталкиваются организации при внедрении данных методов.

Ключевые слова: таргет-кост; кайзен-кост; рациональное управление затратами; трудности внедрения.

Основными объектами управленческого учета являются издержки в целом по предприятию и по его структурным подразделениям, финансовые результаты центров ответственности, внутреннее ценообразование [1]. Методы учета и управления затратами являются одной из важнейших частей управленческого учета.

На сегодняшний день существует множество методов учета затрат: директ костинг, стандарт костинг, позаказный метод и другие. Методы учета затрат представляют собой совокупность приемов и способов группировки затрат для расчета себестоимости продукции. С помощью методов учета затрат определяется величина ресурсов, затраченных на производство каждого вида продукции.

Методы управления затратами, среди которых укажем в первую очередь ЛТ, таргет-кост, кайзен-кост и др., представляют собой деятельность по прогнозированию, планированию, организации и осуществлению контроля за целевым уровнем затрат. Другими словами, они помогают определить и достичь приемлемого для организации уровня затрат.

Обращаясь к современной действительности, стоит отметить, что российские производители в текущий момент находятся, как правило, в положении догоняющих, т.е. одной из задач, которые им приходится решать – это выход на уже сложившийся рынок, причем как международный, так и внутренний. Указанная задача предполагает требует особого внимания именно затратам, так как рациональное управление затратами позволит предложить конкурентный продукт при сохранении необходимого уровня прибыли.

Одним из методов управления затратами, используемых на этапе разработки новой продукции, является метод таргет-кост. Метод был

¹ Научный руководитель Т. И. Буянова.

разработан в Японии и впервые применен в 1965 г. корпорацией Тойота [6]. По данным International Organization of Motor Vehicle Manufacturers, в 2015 и 2016 гг. корпорация «Тойота» занимала 1-е и 2-е места соответственно среди крупнейших производителей легковых автомобилей в мире¹.

Термин «таргет-кост» (target cost) впервые был введен Тоширо Хиромото, который в 1988 г. опубликовал статью, посвященную достижениям японского управленческого учета [5].

Суть метода заключается в том, что принимая решение о выпуске новой продукции, компания первоначально проводит маркетинговые исследования направленные на установление ее рыночной стоимости. Целью исследований является определение наиболее значимых для потребителя характеристик продукции и цена, которую он готов за такую продукцию заплатить. Из полученной, по результатам исследований, цены (Ц) компания вычитает свою норму прибыли (П), необходимую для развития и удовлетворения потребностей акционеров, в результате чего получает себестоимость (С) продукции (target cost). В математическом виде это можно представить следующим образом:

$$Ц - П = С.$$

Получив размер себестоимости и данные о наиболее значимых характеристиках, компания ставит задачу своим службам, ответственным за разработку, производство и снабжение, определить возможность выпуска продукта с заданными характеристиками по установленной стоимости.

Величина, на которую необходимо снизить затраты определяется следующим образом. На основании данных, полученных в результате проведенных маркетинговых исследований, определяется цена продажи за единицу продукции. После чего устанавливается целевая себестоимость продукции (target cost).

Следующим шагом является сопоставление полученной целевой себестоимости с затратами на производство данной продукции на предприятии в данный момент времени, при текущем уровне технологий и на имеющемся оборудовании. Такие затраты в таргет-костинге именуют «текущими затратами» (drifting costs) [4]. Определение разницы между сметной себестоимостью и целевой приведет к установлению необходимого размера снижения затрат.

¹ Schmitt B. It's Official: Volkswagen Is World's Largest Automaker In 2016. Or Maybe Toyota. URL: <https://www.forbes.com/sites/bertelschmitt/2017/01/30/its-official-volkswagen-worlds-largest-automaker-2016-or-maybe-toyota/4/#724f997b4dba>.

На заключительном этапе происходит перепроектирование продукта и внесение изменений в процесс производства для снижения затрат до целевого уровня. В результате возможны три варианта развития событий:

1) компания может производить продукт с заданными характеристиками по себестоимости ниже или равной установленной, тогда компания начинает его производство;

2) компания может производить продукт с заданными характеристиками, но его себестоимость значительно выше установленной, тогда компания отказывается от производства;

3) компания может производить продукт с заданными характеристиками, но его себестоимость незначительно (не более 10%) выше установленной, тогда компания начинает производство.

В третьем варианте компания начинает производство продукта по причине того, что, используя метод управления затратами «кайзен-кост», рассчитывает снизить себестоимость до необходимого уровня.

Суть метода управления затратами «кайзен-кост» заключается в постоянном совершенствовании относительно небольших (технологических, операционных и др.) процессов.

В отличие от метода «таргет-кост», который применяется на этапе разработки продукции, метод «кайзен-кост» применяется на этапе производства продукции. Метод «кайзен-кост» ставит своей целью снизить фактические затраты на производство продукта ниже уровня установленных стандартов. Это отличает его от метода «стандарт-кост», который направлен на установление нормативов (стандартов), выявление и учет отклонений с целью обнаружения и устранения проблем в производстве и реализации продукции [2]. В то же время стоит отметить, что использование метода «кайзен-кост» не позволит значительно снизить себестоимость продукции, так как он применяется на стадии производства продукции, когда многие издержки уже зафиксированы.

План по снижению затрат составляется на ежемесячной основе. Цели выставляются в отношении снижения затрат конкретных ресурсов (кайзен-цели). В случае, если руководителю группы, ответственной за определенный участок производства, не удалось достичь цели снижения затрат конкретного ресурса хотя бы на один процент, для решения задачи подключаются более квалифицированные специалисты.

Для успешной реализации метода «кайзен-кост» необходимо соблюдение перечисленных ниже правил: определение проблем; разделение проблем на незначительные, сложные и основные; выбор самой незначительной проблемы и ее устранение, после решения перейдите

к следующей по уровню сложности проблеме и так далее; усовершенствование – это часть повседневной жизни; никогда не принимайте статус-кво; никогда не отбрасывайте идею, прежде чем испытать её; делитесь результатами своих экспериментов с коллегами; никогда не скрываете проблемы, всегда выделяйте их¹.

При применении метода «Кайзен-кост» осуществляется сбор плановой и фактической информации по всем аспектам деятельности компании, который сопровождается различными экономическими расчетами. На основе полученных данных осуществляется бюджетирование, т. е. составляются общие (по всей организации в целом) и частные (по подразделениям) бюджеты. В дальнейшем происходит анализ выполнения данных бюджетов в разрезе месяцев, кварталов и года (либо более, в случае составления долгосрочных бюджетов). Выявляются места возникновения превышений фактических показателей затрат над расчетными, осуществляется поиск сокращения этих затрат, вносятся коррективы в бюджеты следующих периодов [3, с. 105].

При внедрении данных методов управления затратами организация может столкнуться с трудностями. Во-первых, все подготовительные этапы выпуска новой продукции, такие как глубинные маркетинговые исследования, анализ возможностей производства, поиск возможностей его модернизации для производства выбранной продукции, являются не малыми финансовыми и трудовыми затратами, которые не гарантируют предприятию достижение целевого уровня стоимости продукции.

Во-вторых, время, затрачиваемое на разработку и внедрение продукции значительно, увеличивается главным образом за счет проведения маркетинговых исследований и перепроектировки продукции и производства для достижения уровня целевой себестоимости.

В-третьих, может потребоваться привлечение сторонних экспертов, что приведет к увеличению финансовых затрат компании.

В-четвертых, для внедрения и успешного функционирования рассмотренных методов управления затратами, необходима всеобщая вовлеченность сотрудников в процесс достижения организацией поставленных целей и хорошо налаженные каналы взаимодействия между подразделениями и сотрудниками, высокий уровень корпоративной культуры.

Перечисленные выше трудности приводят к тому, что на практике в настоящее время российские компании редко используют в своей де-

¹ Kaizen Costing: Definition and Rules. Article shared by Rohit Agarwal. URL: <http://www.yourarticlelibrary.com/accounting/costing/kaizen-costing-definition-and-rules/53104>.

тельности методы управления затратами. Однако, отсутствие должного управления затратами при производстве продукции на рынке высокой конкуренции, как правило, оборачивается еще большими убытками.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Матвеева В. С., Буянова Т. И.* Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на производство // Экономика и предпринимательство. 2017. № 9-3(86-3). С. 945–950.
2. *Буянова Т. И.* Управленческий учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2017.
3. *Рожкова Н. К., Никишина А. Н.* Особенности учета затрат методом кайдзен-кост // Вестник университета. 2013. № 10. С. 103–108.
4. *Славников Д. В.* Target Costing как метод целевого стратегического управления затратами // Менеджмент в России и за рубежом. 2005. № 6. С. 64–69.
5. *Hiromoto T.* Another hidden edge – Japanese management accounting // Harvard Business Review. 1988. Vol. 66, No. 4. P. 22–26.
6. *Tanaka T.* Target Costing at Toyota // Journal of Cost Management. 1993. Vol. 7, No. 1. P. 4–11.

Н. А. Закарян¹

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Содержание и структура баланса в соответствии с российскими и зарубежными стандартами

Рассматриваются вопросы экономической интерпретации основных статей бухгалтерского баланса в соответствии с российскими и зарубежными стандартами. Определены его значение и сущность. Приведен минимальный перечень статей по двум разным стандартам (РСБУ и МСФО).

Ключевые слова: бухгалтерский баланс; статьи баланса; обязательства; активы; капитал.

Баланс представляет собой соотношение взаимосвязанных показателей определенной деятельности, отображающих наличие хозяйственных средств и источников их формирования в денежной оценке на определенную дату. Балансовое обобщение информации широко применяется в бухгалтерском учете, анализе финансово-хозяйственной деятельности, для обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, ориентации предприятий, организаций в рыночной экономике.

¹ Научный руководитель Н. С. Нечухина.

Значение бухгалтерского баланса настолько велико, что он часто выделяется в бухгалтерской отчетности. В балансе хозяйственные средства представлены, с одной стороны, по их видам, составу и функциональной роли в процессе воспроизводства совокупного общественного продукта, а с другой – по источникам их формирования и целевому назначению [3].

Состояние хозяйственных средств и их источников показывается на определенный момент, как правило, на отчетную дату соответствующего периода в стоимостном выражении. Учитывая, что группировка и обобщение имущества в балансе приводится за несколько периодов, можно утверждать, что состояние показателей приведено не только в статике, но и в динамике. Это значительно расширяет границы познания бухгалтерского баланса, его место в определении финансовой устойчивости экономического субъекта на рынке товаров, работ, и услуг [2].

Сущность бухгалтерского баланса проявляется в его назначении. Бухгалтерский баланс как является составной частью метода данного учета, так и включается в состав годовой бухгалтерской отчетности. Она составляется по унифицированным формам на конец каждого отчетного года, где приведены имущественное и финансовое положение данной организации, а также выделяется обязательства и капитал предприятия. Бухгалтерская отчетность включает в себя несколько стандартных форм, которые обязаны предоставить все российские организации.

В западных компаниях применяется два вида бухгалтерского баланса, что и является отличительной особенностью для российской организации: горизонтальный и вертикальный. В вертикальной форме валюта баланса соответствует чистым активам, а в горизонтальной форме она отражается как суммарные активы бухгалтерского баланса [1].

Минимальный перечень балансовых статей установленной в мировой практике приведена ниже (см. рисунок).



Перечень статей баланса в соответствии МСФО

По принятым в России правилам баланс составляется по типовой форме, т. е. у российских организаций баланс может быть построен только горизонтально [7].

Необходимость создания универсально применимой формы баланса привела к тому, что информация в нем дается исключительно подробно. Однако такая подробность не увеличивает аналитической полезности отчета, а просто перегружает его информацией. Таким образом, баланс российских предприятий предоставляет достаточно детальную информацию, в то время как в международной практике дополнительная детализация, если она требуется, приводится в примечаниях к балансовому отчету.

В стандартной форме баланса российского предприятия активы сортируются в порядке возрастания ликвидности, а пассивы – в порядке возрастания срочности востребования [4; 6].

В условиях рыночной экономики для фирмы чрезвычайно важна проблема ликвидности, поэтому наличие оборотных средств имеет первостепенное значение. В результате балансовый отчет международных компаний составляется таким образом, чтобы пользователь мог с первого взгляда сопоставить величину оборотных средств и наиболее срочных обязательств.

На российских предприятиях бухгалтерский баланс состоит из двух частей: имущество предприятия и источники его формирования. Имущество включает в себя активы данной организации, а источники его формирования – пассивы.

В международной практике используется другой вид бухгалтерского баланса, в соответствии с которым в одной из частей отражены средства, а в другой части показываются обязательства [2]. По правилам международных стандартов финансового учета собственный капитал организации выделяется отдельно из состава обязательств. Под активами понимаются ресурсы, контролируемые предприятием, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод предприятия. Такая трактовка отличается от российской практики, когда активами признаются средства предприятия, проклассифицированные по составу на определенную дату и составляющие левую часть баланса.

В соответствии с западной практикой обязательствами считаются существующие в настоящий момент обязательства компании, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих изъятий ресурсов компании и уменьшения экономических выгод. Также выявляются расхождения в понимании обязательств принятому в России, где

они считаются источниками средств предприятия и сгруппированы в правой части баланса.

В международной теории бухгалтерского учета собственный капитал признается как оставшаяся доля собственных активов предприятия после вычета обязательств [5; 8]. В соответствии с отечественной теорией бухгалтерского учета капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации, но, кроме этого, еще имеются различия в раскрытии статей баланса, отражающих: учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы; учет резерва по сомнительной дебиторской задолженности.

Исходя из сказанного, можно сделать вывод, что в российской практике принято определение активов как средств организации, а пассивов (включая и собственный капитал) – как обязательств. В определении международных стандартов финансового учета собственный капитал выделен из состава обязательств. И хотя данная особенность не является значительным отличием от российских стандартов, она все же придает балансовому отчету большую наглядность.

Библиографический список

1. *Андреева Т. И., Нечехина Н. С.* Бухгалтерская отчетность и ее использование в управлении деятельностью организации // Менеджмент и маркетинг: теория и практика : сб. науч. ст. / отв. ред. Е. А. Ильина. Чебоксары, 2018. С. 214–219.
2. *Бороненкова С. А., Матвеева В. С., Колесник К. И.* Особенности формирования отчетности хозяйствующего согласно нормативным документам евразийского пространства // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы VIII Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 18 апреля 2017 г.) / отв. за вып. Н. С. Нечехина, Т. И. Буянова. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2017. С. 11–18.
3. *Нечехина Н. С.* Бухгалтерский учет и анализ (исторический аспект) : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.
4. *Нечехина Н. С., Дударева А. А.* Роль внутреннего аудита в финансовой системе организации в условиях применения профессиональных стандартов // Управленец. 2016. № 2(60). С. 73–77.
5. *Новоселова А. Е., Сподарик В. А., Буянова Т. И.* Сравнительная характеристика бухгалтерской финансовой отчетности России и Казахстана // Развитие аудита, бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и надзора в Российской Федерации : материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 5–6 октября 2017 г.) / отв. за вып. Т. И. Буянова. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 59–61.
6. *Попов А. Ю.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.

7. Шевчук О. В., Буянова Т. И. Влияние учетной политики на отдельные статьи бухгалтерского баланса // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике : сб. науч. ст. / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой. Пермь : ПГНИУ, 2016. С. 152–159.

8. Шитова Т. Ф., Внукова Я. А. Составление бухгалтерского баланса по международным стандартам финансовой отчетности // Развитие финансово-банковской системы Республики Узбекистан в годы независимости : сб. материалов Респуб. науч.-практ. конф. (Ташкент, 25 ноября 2016 г.). Ташкент : ТГЭУ, 2016. С. 377–380.

М. И. Иванова, Ю. Р. Руднева

*Уфимский государственный нефтяной технический университет
(г. Уфа)*

Анализ затрат нефтеперерабатывающего предприятия как основа принятия управленческих решений

Представлены материалы исследования, проведенного с целью факторного анализа затрат нефтеперерабатывающего предприятия. Предложены меры по сокращению затрат. Даны рекомендации по повышению эффективности управления затратами, оценен их прогнозный эффект.

Ключевые слова: затраты; себестоимость; анализ; метод; расходы; рекомендации; нефтепереработка; динамика; прибыль.

Для управления затратами на предприятии могут применяться различные методы, которые относятся как к стратегическому (LCC-анализ, таргет-костинг, метод VCC), так и к оперативному управлению (директ-костинг). Их выбор, в первую очередь, зависит от целей управления и наличия необходимых условий для применения. На нефтеперерабатывающих предприятиях наиболее часто встречается метод «стандарт-кост», основанный на определении для каждого вида затрат обоснованных норм расхода (стандартов) ресурса на единицу продукции. Однако данный метод имеет ряд недостатков (например, невозможность определения норм для некоторых статей). Поэтому в наших расчетах был использован CVP-анализ затрат (маржинальный), который основан на сопоставлении трех величин: затрат предприятия, дохода от реализации и получаемой прибыли.

К прямым способом управления затратами относятся меры, непосредственно направленные на снижение издержек: экономия материально-производственных факторов производства, укрепление трудовой дисциплины, усиление материальной ответственности персонала, повышение технико-технологического уровня производства, ужесточение норм расхода сырья и материалов на единицу продукции и др. [3].

Основными источниками резервов снижения себестоимости промышленной продукции являются увеличение объема ее производства за счет более полного использования производственной мощности предприятия; сокращение затрат на ее производство за счет повышения уровня производительности труда, экономного использования сырья, материалов, электроэнергии, топлива, оборудования, сокращения непроизводительных расходов, производственного брака и т. д. [1; 4].

Рассчитаем показатели и резервы снижения себестоимости в целом по ПАО АНК «Башнефть»¹ и сравним их с аналогичными показателями нашего предприятия «Башнефть-Уфанефтехим» (табл. 1).

Таблица 1

**Резервы снижения себестоимости
и результаты освоения выявленных резервов**

Показатель	ПАО АНК «Башнефть»	«Башнефть-Уфанефтехим»		
		До освоения резерва	Резерв	После освоения резерва
Материалоемкость, р./р.	0,32	0,16	0,16	0,16
Топливоемкость, р./р.	0,02	0,03	-0,01	0,02
Зарплатоемкость, р./р.	0,14	0,16	-0,14	0,02
Энергоемкость, р./р.	0,18	0,22	-0,07	0,15
Затраты на 1 р. товарной продукции, к.	52,2	91,7	39,5	84,6
Эффект операционного рычага	1,38	8,14	6,76	4,25
Общие затраты, тыс. р.		15 649 533	-1 194 846	14 454 687

Из таблице 1 видно, что в целом уровень показателей по «Башнефть-Уфанефтехим» выше, чем в ПАО АНК «Башнефть» за аналогичный период, что свидетельствует о значительных резервах для снижения затрат на нашем предприятии, рассчитаем показатели с учетом использования резервов.

С учетом резервов затраты на 1 р. товарной продукции Филиала ПАО АНК «Башнефть» «Башнефть-Уфанефтехим» снизились на 7,1 к., а затраты в целом – на 1 194 846 тыс. р. Эффект операционного рычага уменьшился на 3,89 пункта.

Предложим конкретные мероприятия по снижению себестоимости продукции в рамках выявленных резервов:

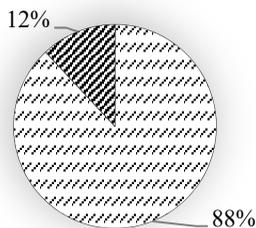
1) регулирование режима работы печей на установках с целью снижения потребления топлива, в том числе природного газа и метано-водородной фракции (экономия 8 981 тыс. р.);

¹ Годовой отчет 2014 г. ПАО «АНК „Башнефть“». URL: http://www.bashneft.ru/files/iblock/16a/3_Godovoj_otchet_zh_2014.pdf.

- 2) приобретение природного газа на СПбМТСБ (Санкт-Петербургская Международная Товарно-сырьевая Биржа) (экономия 80 133 тыс. р.);
- 3) снижение потребления энергоресурсов, за счет замены поршневых насосов на центробежные (экономия 347 985 тыс. р.);
- 4) замена тепловой изоляции на участках магистральных и распределительных паропроводов (экономия 109 102 тыс. р.);
- 5) снижение затрат на электроэнергию за счет оптимизации гидравлического режима на водозаборе (экономия 16 541 тыс. р.);
- 6) модернизация котлов-утилизаторов на установках, что приведет к увеличению объема вырабатываемого пара (экономия 68 997 тыс. р.);
- 7) приобретение электроэнергии на рынке по более низким ценам, чем у энергосбытовой компании Башкортостана (экономия 41 256 тыс. р.);
- 8) проведение конкурентных закупочных процедур (экономия 76 377 тыс. р.);
- 9) модернизация системы КПЭ (экономия 14 030 тыс. р.);
- 10) за счет сокращения платы труда, страховые взносы уменьшаются пропорционально (экономия 3 914 тыс. р.).

Итого: 678 203 р.

Проведен факторный анализ общей суммы затрат на производство. За счет снижения удельных переменных затрат на 0,06 тыс. р. в плановом периоде общая сумма затрат сократилась на 554 928 тыс. р. За счет снижения постоянных затрат в плановом периоде общая сумма затрат сократилась на 94 432 тыс. р. (см. рисунок).



☐ Удельные переменные
затраты, тыс. р./т

▨ Постоянные затраты, тыс. р.

Факторный анализ общей суммы затрат Филиала ПАО АНК «Башнефть»
«Башнефть-Уфанефтехим»

Далее был проведен маржинальный анализ с использованием данных планового периода. С учетом мер по сокращению затрат (табл. 2) критическая величина объема продаж в плановом периоде составила 7 336 744 тыс. р., что меньше по сравнению с 2014 г. на 5,5%.

Таблица 2

**Расчет критической величины объема продаж и показателей
Филиала ПАО АНК «Башнефть» «Башнефть-Уфанефтехим»**

Показатель	До введения мер (2014 г.)	После введения мер
$Z_{\text{пост.}}$, тыс. р.	10 134 326	10 040 004
C , тыс. р./т	1,93	1,93
$Z_{\text{пер.}}^{\text{уд}}$, тыс. р./т	0,62	0,56
$V_{\text{без, т}}$	7 761 505	7 336 744
V , т	8 848 796	8 848 797
ВР факт, тыс. р.	17 069 228	17 069 228
ВР без, тыс. р.	14 971 854	14 152 495
ЗПФ	14%	21%
МД	11 554 021	12 137 902
НМД	68%	71%
$I_{\text{пост.}}$, тыс. р.	10 134 326	10 040 004
N , т	8 848 796	8 848 797
C , тыс. р./т	1,93	1,93
ПВ, т	4 023 613	3795894
ПВР	14 971 855	14 124 511
ПР	1 419 695	2 093 984
ЭОР	8,14	4,25

В ходе расчетов по плановому периоду уровень запаса финансовой прочности зафиксирован на отметке 21%. В 2014 г. уровень ЗПФ был меньше на 7%. Рассчитаем показатели:

- нормы маржинального дохода (НМД);
- пороговый объем продаж (точка безубыточности, ПВ);
- пороговую выручку от реализации продукции (ПВР).

В плановом периоде НМД = 71%; это означает, что на каждые 100 р. реализации маржинальный доход составит 71 р. Однако в 2014 г. данный показатель был ниже на 3%. Рост показателя обусловлен увеличением маржинального дохода на 5%. В 2014 г. фактическая выручка превышает пороговую на 12%, в плановом периоде – на 17%, и эта тенденция является положительной, так как чем меньше порог рентабельности, тем скорее окупаются затраты.

Формой оптимизации затрат является использование операционного рычага (ЭОР). Суть его состоит в таком управлении соотношением между постоянными и переменными издержками, когда не только оптимизируются последние, но и максимизируется валовая прибыль [2; 5]. С ростом операционного рычага повышается операционный риск; в нашем случае, наоборот, значение показателя в плановом периоде значительно падает до 4,25.

В целом можно утверждать, что развитие «Башнефть-Уфанефтехим» в плановом периоде будет иметь стабильный характер по отношению к базисному периоду: общий объем генерируемой маржинальной прибыли позволит покрывать все постоянные расходы с приемлемым запасом устойчивости 21%.

Библиографический список

1. *Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Н. С. Нечехина, И. М. Перминова, Л. И. Маслова и др.* Екатеринбург : Ажур, 2017.
2. *Бороненкова С. А., Мельник М. В., Чепулянис А. В.* Анализ бухгалтерской финансовой отчетности : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2017.
3. *Канке А. А.* Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия : учеб. для вузов. М. : ИНФРА-М, 2014.
4. *Надольская Н. А.* Управленческий анализ: краткий курс лекций в схемах и таблицах. Екатеринбург, 2014.
5. *Шеремет Л. Д.* Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. М. : ИНФРА-М. 2014.

Э. И. Исхакова, О. А. Киреева

*Уфимский государственный нефтяной технический университет
(г. Уфа)*

Проблемы становления экологического учета и отчетности в России

Охарактеризованы предпосылки становления экологического учета. Отражены трудности, сдерживающие его формирование на современном этапе развития. Предложена авторская классификация проблем экологизации бухгалтерского учета.

Ключевые слова: экологический учет, экология, природоохранная деятельность, затраты, обязательства.

Индустриальный период развития мирового общества, как известно, характеризуется созданием и освоением современных технических средств, влияние которых на окружающую среду настолько велико, что на сегодняшний день принимает поистине глобальные масштабы [3].

Конец XX – начало XXI века – время, потребовавшее осмысления серьезности проблем, связанных с экологией как на локальном, так и на глобальном уровне экономического развития стран. Этим обусловлен один из основных итогов экологических дискуссий на международной арене, которым является признание идеи устойчивого развития.

Стремительное снижение запасов природных ресурсов (загрязнение гидросферы и литосферы, ухудшение состояния атмосферы, истощение полезных ископаемых и т. д.) напрямую должно отражаться в измеряемой части национального дохода, чтобы фактическое обеднение многих сырьевых стран вследствие бесконтрольного расходования ресурсов не принималось за их развитие.

Желание показать экологические объекты и обязательства предприятий в системе бухгалтерского учета в ряде развитых стран начало возникать еще в 70-е гг. XX века, но особое внимание к попытке их учета проявилось только с начала 90-х гг. XX столетия [2].

Первый шаг в формировании экологического учета был сделан в 1987 г. в докладе Комиссии Брундтланд (Международная комиссия по окружающей среде и развитию) «Наше общее будущее», в котором было показано существенное влияние экологического потенциала на социально-экономическое развитие¹.

Большую роль в становлении экологического учета сыграли рекомендации по ускоренному внедрению эколого-экономических счетов, опубликованные в одном из итоговых документов Конференции Организации Объединенных Наций по окружающей среде и развитию в 1992 г. – «Повестка дня на XXI век».

В 1993 г. Статистический отдел Организации Объединенных Наций опубликовал Руководство по национальным счетам: комплексный экологический и экономический учет, именуемый системой эколого-экономического учета (СЭЭУ). В 1993 г. под эгидой Статистической комиссии Организации Объединенных Наций была создана Лондонская группа по экологическому учету, в которой специалисты имели возможность поделиться своим опытом в области разработки и ведения эколого-экономических счетов.

В настоящее время экологический учет и отчетность продолжают стадию динамичного развития. Требование о представлении данных об экологических платежах, включающее в себя информацию об обязательствах, рисках и природоохранной деятельности, исполняется в большинстве из стран. Значительный вклад в ход эволюционного развития теоретической и методологической баз экологического учета, кроме вышеупомянутой Конференции ООН по торговле и развитию (UNCTAD) и Комиссии ООН по устойчивому развитию (CSD), оказывают такие международные организации как Агентство по охране окружающей среды США (US EPA) и Экологическая программа ООН

¹ Повестка дня на XXI век: доклад Конференции Организации Объединенных Наций по окружающей среде и развитию // Резолюции, принятые Конференцией Объединенных Наций. 1992. Т. 1.

(UNEP). Лидирующие позиции в вопросах более широкого применения экологического учета на практике занимают международные профессиональные организации бухгалтеров (Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC); Ассоциация дипломированных присяжных бухгалтеров (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA) и др. [1]. Также существуют и добровольные принципы руководства, направленные на улучшение качества отчетности, среди них Global Reporting Initiative-GRI, UN Global Compact, The Natural Step и др.

Конечно, в преобладающей части стран до сих пор практика предоставления финансового экологического отчета и огласка результатов деятельности в сфере охраны окружающей среды остаются добровольными и вопрос их обнародования решает руководство компании. Но уже сейчас представление экологически содержательной отчетности закрепляется на законодательном уровне в таких странах, как, например, Дания, Нидерланды, Норвегия, Франция. В Великобритании законодательство требует от компаний обязательного раскрытия информации по экологическим вопросам. А, например, в США и Канаде, несмотря на отсутствие исключительного правового контроля данного вопроса, перед компаниями стоит обязательство корректного раскрытия информации о природоохранной деятельности, ввиду активной деятельности авторитарных, имеющих власть организаций, а также благодаря убеждениям регулирующих органов (например, SEC в США).

Российские организации, управляющие которых стремятся повысить денежный поток инвестиций и финансирования с зарубежных рынков, знают, что если в современных отечественных бухгалтерских балансах не будут отражены сведения по экологическим объектам, то это существенно ослабит веру в адекватность финансовых отчетов. Инвесторы же, догадываясь о наличии экологических обязательств, но не имеющие информации об их оценке, имеют право повышать стоимостное выражение капитала для таких организаций в связи с повышением риска. Наравне с этим компании в состоянии быть конкурентоспособными, если они смогут показать, что предоставляемые ими товары и услуги преимущественнее с точки зрения экологии. Одним словом, экологическая информация обязательным образом должна быть отображена в бухгалтерской финансовой отчетности для повышения ее надежности. Кроме того, разработка базы развития экологического бухгалтерского учета является социально и экономически-значимым инструментом предотвращения кризисных событий.

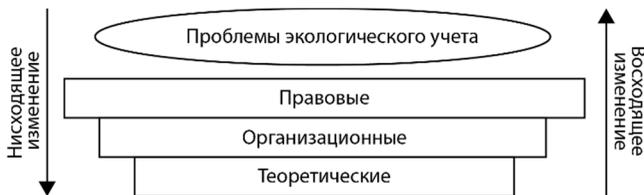
В России, как и во многих странах мира, пока не существует комплексной методики отображения экологических аспектов в учете, отсутствуют нормативные акты, которые регулировали бы деятельность в области учета обязательств и затрат экологической составляющей. На сегодняшний день львиная доля затрат на экологическую деятельность учитывается в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов и распределяется между видами изделий, вместе с ними «растворяясь» в себестоимости продукции, что не может не оказать отрицательное влияние на ценообразование. Выявление природоохранных затрат также необходимо с целью их оптимизации и управления природоохранной деятельностью в целом. Внедрение экологического учета даст возможность предприятиям своевременно определять риск возникновения чрезмерного антропогенного влияния на окружающую среду и принимать предупреждающие меры, тем самым определяя безопасную с точки зрения экологии траекторию развития предприятия.

Проанализировав исторические данные и современное состояние экологического учета, можно выдвинуть список нерешенных вопросов. Первая, самая простая на первый взгляд, проблема – это сама формулировка термина «экологический учет», отсутствие единства взглядов на его объекты и однозначной позиции ученых по поводу места экологического учета в системе видов учета.

Много трудностей возникает в оценке и консолидации экологических данных (включая эффекты воздействия на окружающую среду, являющиеся качественно разнородными и не поддающимися простому суммированию) при ведении бухгалтерского экологического учета. Проблемой экологического учета природоохранных мер, учитывая специфику экологических проблем, также выступает чрезмерная сложность выявления и отражения в денежной форме внешних по отношению к предприятию эффектов (издержек). Таким образом, доверие к экологической информации в составе бухгалтерской отчетности обусловлено доверием к финансовой отчетности вообще.

Открытой остается и тема законодательного координирования и контроля экологического учета: несмотря на определенные попытки в области формирования методической базы экологического бухгалтерского учета, многие теоретические вопросы остаются нераскрытыми, а в ряде государств мира нет инструмента правового регулирования учетной деятельности с использованием экологической составляющей.

На наш взгляд, все проблемы можно разделить на три группы: теоретические, организационные и правовые, и расположить их в порядке, представленном на рисунке.



Классификация проблем экологического учета

К теоретическим проблемам относится отсутствие фундаментальной теоретической базы, в том числе нераскрытость определения экологического учета, неопределенность его места в традиционной системе учета и т. д. Организационные проблемы объединяют проблему ведения экологического бухгалтерского учета на практике (неоднозначность экологических проблем, используемых при учете, субъективность отражения экологических эффектов (как внешних, так и внутренних) в денежной форме и др.). К правовым проблемам относится вопрос разработки методических указаний, требований к экологическому учету на предприятиях и его законодательного регулирования.

На рисунке также отражена взаимосвязь данных проблем. Например, изменение (дополнение, исключение) какой-либо структурной единицы в правовых проблемах влечет изменение (дополнение, исключение) структурной единицы в организационных и теоретических проблемах (нисходящее изменение), и наоборот (восходящее изменение).

Помимо вышеперечисленных глобальных проблем, существуют также проблемы развития и внедрения экологического учета на уровне предприятий. К таким проблемам можно отнести: существенные затраты на сбор и анализ большого количества данных, трудности, возникающие при использовании в управлении системы экологического учета, нерентабельность оказываемых услуг по внедрению методик экологического учета, а также нежелание учетных работников вникать в суть проблем, связанных с природоохранной деятельностью, из-за осторожности и консерватизма, свойственных профессиональной культуре. Преодолеть такое препятствие помогут усилия профессиональных сообществ, обучение специальным программам студентов соответствующих специальностей, а также учетных работников и руководителей предприятий.

Анализ проблем экологического учета на современном этапе обнаружил низкий уровень его организации. Проблемы, которые стоят на пути экологизации традиционного бухгалтерского учета затрудняют отражение существующей обстановки природоохранной деятельности, не способствуют организации контроля за эффективностью экологических

затрат, мешают принимать приемлемые управленческие решения по центрам ответственности, что, конечно же, оказывает влияние на итоговые финансово-хозяйственные результаты. На сегодняшний день система организации бухгалтерского экологического учета далека от совершенства, так как в полном объеме не разработаны нормативные документы по регулированию учетной деятельности в сфере экологии, которые требуют детального отражения в финансовой отчетности обязательств и затрат, тесно сопряженных с природоохранной деятельностью.

Итак, можно сделать следующие выводы. Во-первых, экологический учет фактически во всех странах мира пребывает на стадии формирования. Течение процесса формирования системы экологического учета осуществляется разными темпами, что можно объяснить существованием конкретных социальных, экономических, правовых и экологических обстоятельств в каждой из стран. Государственная политика может сыграть важную роль в процессе становления экологического учета как неотъемлемой части учетной практики на предприятиях.

Во-вторых, являясь относительно молодым течением, экологический учет сопровождается некоторыми трудностями. Наиболее важной и первоочередной задачей при становлении экологического учета является создание фундаментальных теоретических основ в области современной концепции бухгалтерского учета. Решение данной задачи предоставит возможность значительно приблизить срок внедрения принципов экологического учета в международную практику. Дальнейшее развитие экологического учета в России будет способствовать расширению международного сотрудничества, обмену опытом и информацией, повышению уровня профессионализма учетных работников.

Библиографический список

1. *Аманжолова Б. А., Фрибус Н. В.* Перспективы развития теоретико-методологических основ экологического учета // *Международный бухгалтерский учет.* 2015. № 9. С. 2–13.
2. *Есперенова Л. Р., Досманбетова А. С.* Основные направления развития экологического учета и аудита на современном этапе // *Вестник университета Туран.* 2017. № 1. С. 171–176.
3. *Исхакова Э. И., Киреева О. А.* Понятие, сущность и основные этапы развития экологического аудита в России и за рубежом // *Актуальные направления научных исследований в области экономики, финансов и учета: от теории к практике* : сб. науч. тр. по материалам II Всерос. заоч. интернет-конф. (Уфа, 20–22 мая 2016 г.) / отв. ред. Э. А. Халикова. Уфа : УГНТУ, 2016. С. 64–69.

Аудит дебиторской и кредиторской задолженности

Рассмотрен процесс аудита дебиторской и кредиторской задолженности, раскрыты цели и задачи аудита дебиторской и кредиторской задолженности. Приведена характеристика этапов аудиторской проверки, а также выявленных в ходе аудиторской проверки типичных ошибок, устранение которых улучшит финансовые показатели и снизит риск, связанный с просрочками платежей.

Ключевые слова: дебиторская и кредиторская задолженности; аудит; программа и этапы аудита; типичные ошибки.

В настоящее время организации осуществляют свою деятельность в условиях рыночной экономики, а значит в условиях конкурентной среды. Организации самостоятельно выбирают рынки сбыта продукции, поставщиков и подрядчиков, а также источники формирования. В связи с этим следует уделять большое внимание такой категории, как расчеты с контрагентами. Перед компаниями появляются новые задачи, касающиеся необходимости объективной оценки состояния, платежеспособности и надежности своих партнеров, ведь во многом финансовая устойчивость компании зависит от своевременного поступления средств от покупателей и возможности своевременности или безопасной отсрочки платежей по своим обязательствам.

В процессе производства и реализации товаров между организациями возникают товарно-денежные отношения, неотъемлемой частью которых является дебиторская и кредиторская задолженность.

В российской учетной практике часто понятия дебиторской и кредиторской задолженности приравнивают к понятию «обязательство». Согласно ГК РФ обязательство – «это гражданское правоотношение, в силу которого одна сторона (должник) обязана совершить в пользу другой стороны (кредитора) определенное действие (передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т. д.), либо воздержаться от него, а кредитор, в свою очередь, имеет право требовать от должника исполнения его обязанности».

На основании информации об определенной хозяйственной операции, в ходе которой у организации возникло обязательство, бухгалтер делает бухгалтерские записи в учете дебиторской или кредиторской задолженности [1].

Отнесение обязательства к дебиторской или кредиторской задолженности зависит от того, в роли активного или пассивного субъекта

выступает предприятие. Согласно п. 20 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» в составе активов организации отражается дебиторская задолженность, а в составе пассивов – кредиторская.

Под дебиторской задолженностью в бухгалтерском учете понимается определенная сумма денежных средств, которую предприятие должно получить от другой организации или физических лиц, а под кредиторской задолженностью – сумма денежных средств, которую организация должна выплатить в пользу другой организации или физического лица [2].

Аудит дебиторской и кредиторской задолженностей представляет собой процедуру проверки денежных балансов организации, позволяющих оценить имущественное состояние по количеству долгов и задолженностей.

Основная цель аудита дебиторской и кредиторской задолженностей заключается в формировании мнения о достоверности показателей бухгалтерской финансовой отчетности, которое будет в полной мере отражать право, полноту, существование и стоимостную оценку сальдовых остатков по счетам расчетов с покупателями и поставщиками на конец отчетного периода. В ходе проведения аудита проводится проверка законности возникновения задолженности и своевременности ее погашения, правильности учета расчетов и мероприятий, которые проводятся руководством организации для устранения причин, вызывающих возникновение неустребованной задолженности.

Для достижения поставленных целей должны быть решены следующие задачи [5]:

- 1) подтверждение соблюдения порядка документального отражения по возникновению задолженности;
- 2) контроль за отсутствием искажений данных при отражении на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;
- 3) подтверждение соответствия оформленных бухгалтерских операций действующим нормативным актам;
- 4) проверка наличия инвентаризации расчетов согласно учетной политике организации и законодательству.

В ходе аудита дебиторской и кредиторской задолженности проводятся [6]:

- экспертиза документов, подтверждающих права организации на отражение операций дебиторской и кредиторской задолженностей;
- определение дат возникновения всей дебиторской и кредиторской задолженности;
- выявление задолженности с истекшим сроком исковой давности;
- анализ учета списанной задолженности;

– определение соответствия условий договора и платежных документов;

– задолженность по выданным авансам; и т. д.

Основными источниками информации для проверки дебиторской и кредиторской задолженностей служат: договоры поставки, накладные, счета-фактуры, акты сверки расчетов, протоколы о зачете взаимных требований, акты инвентаризации расчетов, векселя, копии платежных документов, книга покупок, книга продаж, авансовые отчеты, учетные регистры по счетам 60, 62, 70, 71 и др., Главная книга, бухгалтерская отчетность, положение об учетной политике предприятия и др. [3].

Аудит включает в себя четыре этапа: предварительный, начальный, основной и заключительный.

Предварительный этап аудиторской проверки заключается в определении сферы деятельности предприятия, изучении отрасли и ее основных показателей, проведении анализа дебиторской и кредиторской задолженностей и выявлении соответствия правильности отражения операций в бухгалтерском и налоговом учете. На данном этапе аудитор разрабатывает документ, содержащий всю информацию об экономической деятельности предприятия. Таким документом может выступать анкета с рядом вопросов и тестов. Заключительной стадией данного этапа является определение возможности проведения дальнейшего аудита дебиторской задолженности [7].

Начальный этап аудиторской проверки подразумевает планирование аудита: составляется и оформляется общий план аудита, содержащий подробно описанные объемы и порядок проведения аудиторской проверки. В последствии общий план аудита служит руководством при разработке детального плана аудита по каждому направлению (разделу) аудита.

Самым сложным и ответственным этапом аудиторской проверки является *основной*. На данном этапе аудиторской проверки аудитор выполняет ряд аудиторских процедур и собирает все необходимые аудиторские доказательства. Составляется план и программа аудита, которая актуальна для конкретного предприятия согласно его специфике.

Есть отдельные виды дебиторской и кредиторской задолженности, на которые следует обратить особое внимание [4].

1. Задолженность по расчетам с персоналом:

– наличие просроченной кредиторской задолженности по заработной плате (счет 70) может иметь для предприятия очень серьезные последствия, вплоть до возбуждения уголовного дела в отношении руководства. Поэтому следует особенно тщательно проверить состояние расчетов по данному счету;

– нужно обратить внимание и на дебиторскую задолженность – расчеты по подотчетным суммам (счет 71). Систематическое нарушение сроков предоставления авансовых отчетов и возврата неиспользованных средств свидетельствует о слабой финансовой дисциплине на предприятии в целом.

2. Задолженность по налогам и другими обязательным платежам (счета 68, 69). Аудит кредиторской задолженности по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами позволит предприятию избежать многих рисков. Просрочка по этим платежам кроме финансовых санкций (пени и штрафы) может иметь и более существенные последствия – от блокировки счетов до уголовного преследования.

3. Задолженность по кредитам и займам (счета 66, 67). Это еще один вид расчетов, по которому следует особенно внимательно провести. Банки чаще всего выдают кредиты юридическим лицам под залог имущества, поэтому просроченная задолженность влечет за собой риск утраты части активов предприятия, а в отдельных случаях (например, если залогом являются акции) и риск утраты собственниками контроля над бизнесом.

В качестве результата основного этапа аудиторской проверки составляются, заполняются и фиксируются аудиторские доказательства и рабочие документы аудитора.

Заключительный этап предполагает формирование мнения по результатам проверки, составление пакета рабочих документов и формирование аудиторского отчета и их представление руководителю.

К основным типичным ошибкам, как свидетельствует аудиторская практика, относят: отсутствие договоров с контрагентом; отсутствие расчетно-платежных документов, а также их неполное оформление; некорректное ведение бухгалтерского учета по операциям расчетов с контрагентами; неправильное оформление и предъявление претензий по договорам.

Аудит дебиторской и кредиторской задолженности позволяет подтвердить достоверность сведений о состоянии расчетов и выявить «проблемные» долги. Это приводит к улучшению финансовых показателей предприятия и снижению рисков, связанных с просрочками платежей.

Библиографический список

1. *Воробьева А. Д.* Аудит дебиторской задолженности // Молодой ученый. 2017. № 39. С. 23–25.
2. *Городецкая И. А.* Кредиторская и дебиторская задолженность предприятий: актуальные правовые и экономические проблемы. М. : Экономика и жизнь, 2015.
3. *Мокина Н. С.* Современное состояние и перспективы развития рынка аудиторских услуг в Российской Федерации // Молодые ученые о современном

состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике : сб. науч. ст. / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой. Пермь : ПГНИУ, 2016. С. 147–163.

4. *Нечехина Н. С., Дударева А. А.* Отчет внутреннего аудитора и его влияние на принятие управленческих решений // Аудиторские ведомости. 2017. № 9. С. 18–20.

5. *Попов А. Ю., Власова И. Е., Надольская Н. А.* Понятие, признание и оценка контрактных активов в соответствии с РСБУ и МСФО // Экономика и предпринимательство. 2017. № 7(84). С. 533–535.

6. *Сергиенко А. Н., Чепулянис А. В.* Реформирование аудита в России. Современный этап развития // Экономика, право и образование в условиях риска и неопределенности: тенденции и перспективы развития : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Нижний Тагил, 25 февраля 2016 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016. С. 291–295.

7. *Урбанович А. С., Маслова Л. И.* Обзор методик анализа дебиторской и кредиторской задолженности // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике : сб. науч. ст. / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой. Пермь : ПГНИУ, 2016. С. 128–135.

Э. Р. Кильмаматова, Э. А. Халикова

*Уфимский государственный нефтяной технический университет
(г. Уфа)*

Анализ современных методов распределения накладных расходов в управленческом учете

Рассмотрены современные подходы к распределению накладных расходов в промышленном производстве. Выделены основные недостатки традиционного подхода, сформулированы преимущества многоэтапного процесса распределения накладных затрат.

Ключевые слова: накладные расходы; ABC-метод; метод пропорционального соотношения; матричный метод; база распределения.

Важное место в системе контроллинга затрат занимают управленческий учет и контроль накладных расходов. Прямые расходы гораздо легче поддаются планированию и контролю, в то время как накладные расходы могут находиться в разряде проблемных зон управленческого учета. Особенно это касается этапа распределения накладных расходов между объектами учета. Для более достоверного и точного формирования себестоимости выпускаемой продукции стоит задача выбора экономически обоснованного метода распределения накладных расходов.

В современной практике управленческого учета на промышленных предприятиях широко используется традиционный подход, осно-

ванный на выборе единого базового показателя распределения накладных расходов в зависимости от емкости производственного процесса. Если это энергоемкое производство, то в качестве базы распределения накладных расходов, как правило, выбирают статью прямых затрат «Электроэнергия», если это трудоемкое производство, то выбирают статью «Оплата труда производственного персонала» и т. д.

На наш взгляд, это не совсем объективно, когда используется только один базовый показатель распределения накладных расходов, поскольку не учитывается функциональное назначение того или иного вида накладных расходов и отсутствует возможность соотнесения накладных расходов с определенным видом используемого ресурса и операцией.

Изучая теоретические основы управленческого учета накладных расходов, следует отметить, что большинство экономистов считают, что самый сложный участок является распределение накладных расходов.

В современной практике управленческого учета на российских промышленных предприятиях распределение накладных расходов нацелено на формирование себестоимости выпускаемой продукции, а в зарубежной практике на формирование финансового результата и определения доходности выпускаемой продукции.

В основе распределения накладных расходов методическими вопросами являются: выбор и определение расчетной ставки накладных расходов; определение этапов распределения накладных расходов и разработка внутренней управленческой отчетности.

В учебнике П. П. Новиченко «Бухгалтерский учет» отмечается: «Для правильного исчисления себестоимости продукции важное значение имеет применение обоснованных методов распределения...». Это подчеркивает, что правильное исчисление себестоимости продукции – основная цель распределения накладных расходов [3].

Авторы учебника «Бухгалтерский учет: управленческий аспект» Ч. Т. Хорнгрен и Дж. Фостер отмечают: «Относительно вопросов распределения затрат не может быть абсолютно правильных или неправильных решений. Если цель распределения – мотивация или экономическое решение, то следует выбранный метод проверить на причинно-следственный критерий» [5].

В современной практике управления большинство промышленных предприятий используют традиционный подход распределения накладных расходов, основанный на использовании пропорциональных соотношений относительно выбранного базового показателя.

В своей статье Н. А. Сохарева, Е. В. Мокеева, О. С. Закорецкая описали традиционный подход к распределению производственных

накладных расходов, который был разработан еще в начале XX века и широко применяется до сегодняшнего дня [4]. В традиционной системе, как правило, используется условное распределение накладных расходов; при этом выбирается условная база распределения, в отношении которой рассчитывается ставка распределения путем деления общей суммы затрат на значение выбранной базы распределения.

Наиболее простая традиционная система предполагает, что предприятие использует единую общезаводскую ставку распределения. Более сложные традиционные системы используют цеховые ставки распределения накладных расходов.

Более точное распределение накладных затрат будет при использовании отдельных цеховых ставок, поскольку это распределение более приближено к причинно-следственному распределению, так как учитывается количество часов труда в каждом цехе на обработку каждого вида готовой продукции. Однако не следует забывать, что сама база распределения выбрана условно, и это не позволяет говорить о максимальной точности распределения затрат между продуктами.

Разумеется, еще более точное распределение накладных затрат будет иметь место, когда для каждого вида накладных затрат будет выбрана наиболее подходящая база распределения (фактор издержек), что более точно отражает имеющиеся причинно-следственные связи между конкретными затратами и факторами, которые вызывают эти затраты. Например, базой распределения для аренды производственных помещений может быть площадь помещений, для амортизации оборудования – стоимость оборудования или часы работы оборудования, для вспомогательных материалов – стоимость основных материалов, для вспомогательного труда – часы работы основных рабочих или стоимость основного труда, для распределения электроэнергии – часы работы оборудования или площадь помещений, для технического обслуживания (ремонта) – часы работы оборудования или количество единиц продукции.

Однако следует отметить, что традиционные методы распределения накладных расходов с использованием условного распределения накладных расходов дают низкий уровень точности расчета себестоимости выпускаемой продукции.

И. Б. Валиков в своей работе, посвященной распределению накладных расходов, рассмотрел метод процентных соотношений [1]. Изначально установить для каждой единицы вида готовой продукции не стоимостное (или количественное) выражение, а процентное, т. е. «связать» определение себестоимости единицы готовой продукции со статьями накладных расходов путем изначально установленных про-

центных соотношений потребления каждой статьи расхода каждой единицей вида продукции. В этом и заключается главный принцип разработанного автором нового метода – метода процентных соотношений.

Цель данного метода заключается в распределении накладных расходов между произведенной продукцией с наибольшей точностью и наименьшими трудозатратами с использованием процентных соотношений потребления ресурсов каждым видом продукции. Применение метода процентных соотношений упростит процесс распределения накладных расходов между себестоимостью готовой продукции с помощью изначально запрограммированного алгоритма расчета в специализированной программе бухгалтерского учета.

Такие авторы как Н. И. Даниленко, Е. С. Замбрицкая, Я. Д. Балбарин разработали матричный подход к распределению накладных расходов и формированию полной себестоимости продукции. Сущность данного подхода состоит в формировании определенного набора таблиц (матриц), которые будут использованы для дальнейших расчетов [2].

Одним из современных методов распределения накладных расходов является распределение затрат по видам деятельности в системе АВС. Этот метод учета затрат, определяя необходимость распределения накладных расходов по видам деятельности, требует большей точности их перераспределения в связи с усилением контроля за расходом ресурсов каждого бизнес-процесса, влияющий на поиск резервов прибыли и повышения рентабельности каждого вида деятельности бизнес-процесса.

Если традиционные системы учета распределяют расходы ресурсов между центрами производственных затрат, а затем между объектами, то АВС-метод относит расходы ресурсов к конкретным функциям (операциям) и использует факторы затрат по видам деятельности для распределения расходов между объектами.

АВС-метод использует множество факторов издержек в качестве баз распределения. Поэтому ставки факторов издержек в системе АВС более связаны с причинами возникновения накладных расходов.

Результаты сравнительного анализа современных методов распределения накладных расходов представлены ниже в таблице.

Достоинства и недостатки методов распределения накладных расходов

Метод распределения накладных расходов	Преимущества	Недостатки
Традиционный метод (условное применение единого базового показателя распределения)	Широкое практическое применение. Простота, дешевизна	Низкий уровень точности калькуляции затрат отдельных видов продукции

Окончание таблицы

Метод распределения накладных расходов	Преимущества	Недостатки
Метод процентного соотношения	Автоматизация калькулирования себестоимости. Упрощенный процесс распределения накладных расходов между себестоимостью готовой продукции с помощью изначально запрограммированного алгоритма расчета в специализированной программе бухгалтерского учета	Частые корректировки процентных соотношений. Трудоемкость процесса расчета и внедрения в специализированную программу
Матричный подход	Полный учет процесса производственных связей для исчисления полной себестоимости	Трудоемкий и объемный процесс расчетов
ABC-метод	Возможность анализировать влияние каждой из статей накладных расходов на формирование себестоимости. Более точное определение рентабельности выпускаемой продукции. Идентификация операций, связанных с возникновением накладными расходами	Значительные затраты на внедрение метода. Дорогостоящая информационная система. Частые корректировки вносимых данных. Применение только в рамках управленческого учета

По данным проведенного анализа можно сделать следующий вывод: наиболее точным методом распределения накладных расходов является ABC-метод; кроме того, он позволяет анализировать накладные расходы в зависимости от осуществляемых операций на предприятии, какие действия наибольшим образом влияют на формирование себестоимости выпускаемой продукции. Идентификация операций позволяет правильно распределить связанные с ними расходы, точно определять рентабельность продукции, корректно распределить накладные расходы по видам используемых ресурсов, по видам бизнес-процессов и операций, что в дальнейшем повлияет на обоснованность выбора того или иного управленческого решения.

Библиографический список

1. *Валиков И. Б.* Распределение накладных расходов с применением метода процентных соотношений // Проблемы учета. 2010. № 17(149). С. 32–37.
2. *Даниленко Н. И., Замбржицкая Е. С., Балбарин Я. Д.* Матричный подход к распределению косвенных затрат и формированию полной себестоимости продукции // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 22(316). С. 8–11.
3. *Новиченко П. П., Шеина Т. Н., Васин Ф. П.* Бухгалтерский учет : учебник / под ред. П. П. Новиченко. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Финансы и статистика, 1990.

4. *Сохарева Н. А., Мокеева Е. В., Загорецкая О. С.* Распределение и анализ накладных расходов методом ABC // Управление экономическими системами. 2013. № 5(53). С. 28.

5. *Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект / пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1995.

Т. В. Кириенко, А. Ф. Черненко
Южно-Уральский государственный университет
(г. Челябинск)

Анализ дебиторской задолженности на информационной базе МСФО

Исследован порядок анализа дебиторской задолженности в целях разработки рекомендаций по сокращению величины экономически необоснованной дебиторской задолженности, сформированный автором на основе анализа различных источников. Учтены особенности МСФО.

Ключевые слова: дебиторская задолженность; международные стандарты финансовой отчетности; анализ; элементы метода.

Актуальность исследования определяется высокой теоретической и практической значимостью проблемы оптимизации дебиторской задолженности (ДЗ). На основе анализа научной и учебной литературы, посвященной проблеме оптимизации ДЗ, а также собственных предложений автора, до проведения аналитических исследований предлагается провести следующие мероприятия и учесть следующие замечания.

1. Анализ необходимо проводить для выявления величины неоправданной задолженности. Для получения информации о просроченной задолженности (ее сумме и сроках) проводится анализ договоров с клиентами. На базе такой информации рекомендуется реестр должников для прогнозирования появления безнадежных долгов.

2. Следует выявить объем «скрытой» ДЗ, возникающей в результате авансовых платежей.

3. Провести анализ динамики всех показателей ДЗ. Оптимальным периодом для можно считать последние 3–5 лет деятельности предприятия.

4. Выявление размера сомнительной ДЗ, что необходимо для принятия решения по формированию резерва. При этом предприятию необходимо иметь достоверную информацию о каждом клиенте, чтобы оценить его репутацию. Данная информация может быть получена в программе «1С: Бухгалтерия», которая содержит все необходимые

сведения по задолженности клиентов с указанием суммы задолженности и срока возникновения.

5. По результатам анализа необходимо разработать рекомендации по снижению величины экономически необоснованной ДЗ.

На первом этапе анализа рассчитывается коэффициент отвлечения оборотных активов в текущую дебиторскую задолженность по формуле (1) [2]:

$$КО_{ДЗ} = \frac{ДЗ}{ОА}, \quad (1)$$

где $КО_{ДЗ}$ – коэффициент отвлечения оборотных активов в дебиторскую задолженность; ДЗ – величина текущей дебиторской задолженности; ОА – величина оборотных активов предприятия.

На втором этапе анализа необходимо определить оборачиваемость ДЗ и продолжительность периода инкассации. Коэффициент оборачиваемости показывает, сколько раз за анализируемый период ДЗ преобразуется в денежные средства и рассчитывается по формуле (2) [3]:

$$Коб_{ДЗ} = \frac{В}{ДЗ_{СР}}, \quad (2)$$

где $Коб_{ДЗ}$ – число оборотов дебиторской задолженности в течение рассматриваемого периода; В – объем выручки от реализации в текущем периоде; $ДЗ_{СР}$ – средний размер дебиторской задолженности предприятия.

Чем выше оборачиваемость, тем скорее денежные средства возвращаются в организацию, и тем выше становится способность к расчетам по обязательствам.

Продолжительность периода инкассации, в течение которого погашается задолженность, рассчитывается по формуле (3) [3]:

$$Пи_{ДЗ} = \frac{T}{Коб_{ДЗ}}, \quad (3)$$

где $Пи_{ДЗ}$ – продолжительность периода, в течение которого погашается задолженность в размере средних остатков, дн.; Т – продолжительность рассматриваемого периода, дн.

При анализе ДЗ необходимо не только оценить значение коэффициента оборачиваемости в динамике, но и произвести его сравнение с требуемыми значениями. Требуемое значение коэффициента оборачиваемости ДЗ определяется исходя из желаемого прироста валовой выручки, оплаченной денежными средствами в момент реализации, по формуле (4) [3]:

$$Коб_T = \frac{В}{\Delta ДС_T}, \quad (4)$$

где Коб_T – требуемая оборачиваемость ДЗ, обеспечивающая желаемый прирост оплаченной валовой выручки, дн.; $\Delta\text{ДС}_T$ – желаемый прирост денежных средств.

Период оборота в этом случае рассчитывается по формуле (5) [3]:

$$P_T = \frac{T}{\text{Коб}_T}, \quad (5)$$

где P_T – длительность оборота, необходимая для желаемого прироста валовой выручки, дн.

Срок, на который необходимо сократить период инкассации (период погашения) ДЗ для реализации эффективного управления, рассчитывается по формуле (6) [3]:

$$\Delta\text{Пи}_{\text{опт}} = \text{Пи}_{\text{дз}} - P_T, \quad (6)$$

где $\Delta\text{Пи}_{\text{опт}}$ – оптимальный срок сокращения периода оборачиваемости дебиторской задолженности, дн.

На третьем этапе анализа целесообразно распределить ДЗ по срокам ее образования; далее следует проанализировать, были ли применены скидки и другие условия в пользу покупателя (например, его право на возврат продукции), определить главных должников предприятия и рассчитать, какая доля просроченной задолженности приходится на них; проанализировать последствия для финансового состояния предприятия в случае отказа таких должников погасить задолженность.

На четвертом этапе изучается состав просроченной задолженности, рассчитывается продолжительность существования просроченной задолженности по формулам (7) и (8) [3]:

$$\text{Кп}_{\text{дз}} = \frac{\text{ДЗ}_{\text{пр}}}{\text{ДЗ}}, \quad (7)$$

где $\text{Кп}_{\text{дз}}$ – удельный вес просроченной задолженности; $\text{ДЗ}_{\text{пр}}$ – величина просроченной дебиторской задолженности; ДЗ – сумма текущей дебиторской задолженности;

$$\text{Вп}_{\text{дз}} = \frac{\text{ДЗ}_{\text{пр}} \times t}{B}, \quad (8)$$

где $\text{Вп}_{\text{дз}}$ – срок существования просроченной задолженности, дн.

Если сравнить показатели ДЗ, можно сделать вывод относительно того, улучшилось или ухудшилось состояние расчетов с покупателями в сравнении с прошлым годом.

Снизить величину экономически необоснованной ДЗ и повысить эффективность деятельности позволяют следующие рекомендации:

1) на основе анализа задолженности по различным показателям (размер задолженности, срок возникновения и др.) внедрить автоматизированную систему управления дебиторской задолженностью и принимать оперативные управленческие решения;

2) осуществлять контроль расчетов с дебиторами по отсроченным и просроченным долгам;

3) сформировать гибкую ценовую политику;

4) проводить политику привлечения добросовестных клиентов;

5) разработать условия предоставления коммерческого кредита.

Также предлагается проводить анализ ДЗ на основе классификации по срокам возникновения. Такой анализ целесообразно проводить в разрезе покупателей и заказчиков [4]. МСФО рекомендуют аналогичную классификацию по принципу списания сумм дебиторской задолженности, которые не будут погашены [1]. Такой анализ предполагает разбивку всей дебиторской задолженности в разрезе контрагентов и в разрезе каждого договора по контрактным срокам погашения. Согласно МСФО (IFRS) –7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» требуется раскрывать сгруппированную информацию по классам финансовых инструментов, соответствующих характеру раскрываемой информации. Предприятие должно раскрывать достаточный объем информации, позволяющий провести анализ состояния и динамики ДЗ¹.

Сформированный алгоритм изучения ДЗ направлен на снижение величины экономически необоснованной дебиторской задолженности.

Библиографический список

1. *Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособие* / Е. И. Костюкова, О. В. Ельчанинова, С. А. Тунин, И. Б. Манжасова. М. : КноРус, 2016.

2. *Дебиторская и кредиторская задолженность предприятий: анализ и управление* / А. В. Ботвич, Н. М. Бутакова, А. В. Забурская, А. В. Пабст // Научные итоги года: достижения, проекты, гипотезы. 2014. № 4. С. 128–136.

3. *Дубинский Н.* Итоги круглого стола «Управление дебиторской задолженностью» // Финансовый директор. 2016. № 8. С. 53–64.

4. *Любушин Н. П.* Экономический анализ. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н).

Е. Н. Костарева, М. Б. Зимникова, С. А. Бороненкова
Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)

Учетно-аналитическое обеспечение бережливого управления затратами на производство

Дана характеристика понятия «бережливое производство». Рассмотрено его учетно-аналитическое обеспечение на предприятии. Большое внимание уделяется анализу способов управления затратами. Затрагивается проблема борьбы с отклонениями от норм в затратах. На основании результатов проведенного исследования предложена модель бережливого управления затратами на предприятии.

Ключевые слова: бережливое производство; затраты; управление затратами; анализ затрат на производство; управленческий учет; отклонения от норм.

Бережливое производство – это система организации производственного процесса, позволяющая произвести наибольший объем продукции (услуг) при наименьших усилиях. Бережливое производство является комплексным подходом, предполагающим контроль потерь на всех уровнях управления. Сокращение потерь уменьшает затраты и повышает качество готового продукта.

Управление – это процесс обеспечения деятельности предприятия в соответствие с планом. Процесс управления затратами на производство – это многопрофильный процесс, который охватывает все процессы хозяйственной деятельности, начиная со снабжения и заканчивая реализацией готовой продукции.

Система управления затратами на производство, по мнению многих авторов [1; 4; 5; 6], предполагает:

- нормирование и планирование затрат в целом, по видам затрат и продукции, по центрам затрат и ответственности;
 - учет затрат на производство;
 - контроль за отклонениями в затратах;
 - анализ затрат на производство – оперативный, текущий (годовой), перспективный;
 - регулирование затрат и принятие решений.
- роль и место бухгалтера-аналитика в управлении затратами сводятся к следующему:
- обеспечить управляющий персонал предприятия информацией, необходимой для принятия деловых решений;
 - участвовать в составлении сметы затрат на производство, отвечая за формирование затрат прошлого периода, координируя взаимосвязь краткосрочных планов;

– формировать учетную информацию, составлять отчеты, давать оценку соответствия фактических резервов плановым данным, обеспечивать управляющий персонал информацией о составе, характере и причинах отклонений. Используя эту информацию, менеджеры могут управлять затратами по отклонениям.

Полный своевременный контроль за отклонениями затрат способствует оперативному принятию управленческих решений. Наиболее эффективно такой контроль может быть обеспечен только при нормативном методе учета затрат на производство. Это обусловлено возможностью его механизма своевременно выявлять отклонения в затратах, устанавливать их виновников и причины.

Принцип управления по отклонениям означает, что фактическое исполнение не всегда может соответствовать необходимым стандартам, а, следовательно, будут возникать отклонения. Объектом изучения становятся отклонения, превышающие допустимые размеры. Поэтому управление затратами по отклонениям предполагает установление допустимых и недопустимых отклонений.

Производственная деятельность представляет собой наложение процессов на ресурсы для получения конечного результата.

Блок-матрица системы управления представлена ниже (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Блок-матрица системы управления [2]

Процессы			Ресурсы				Результаты		
			Средства труда	Предметы труда	Труд	Финансовые	Продукция	Себестоимость	Прибыль, рентабельность
Управляемая система	Материальные потоки	Предпроизводственный процесс (проектирование)							
		Процесс снабжения							
		Процесс производства							
	Финансовые операции	Процесс реализации							
		Процесс расчетов и распределения							
Управляющая система									
Блок обобщения									

Каждый блок соответствует объекту управления на определенной стадии кругооборота производственно-хозяйственной деятельности. Такой подход позволяет определить все объекты (блоки), в которых должен приводиться анализ потерь. Представление о процессах формирования результатов хозяйственной деятельности позволяет сформировать информационную карту потоков создания ценностей. Контроль над потерями всех видов возможен при хорошо организованном информационном обеспечении принятия управленческих решений.

В этом смысле основой бережливого управления является хорошо организованный учет, грамотный повсеместный анализ и контроль.

Бережливое производство направлено на борьбу с потерями на всем пути создания ценностей. Однако информационно и методически первичные подразделения (цех, участок, рабочее место) менее подготовлены к контролю потерь. Анализ чаще ориентирован на процесс основного производства, и менее разработаны вопросы анализа первичных звеньев.

Технократической основой способов борьбы с потерями и бережливого управления затратами является хорошо организованное нормирование, учет, контроль и анализ причин и виновников отклонений в затратах на всем пути формирования конечного результата.

Эффективно управлять затратами означает контролировать и своевременно выявлять факты отклонений, их причину, виновников и давать им объективную оценку.

Отклонениями считают перерасход или экономию при сравнении фактических затрат с установленными нормами использования сырья, материалов в производстве, оплаты труда и разного рода доплат, вызванных организационно-техническими неполадками. Отклонения фиксируются в момент их возникновения в первичных документах на отклонения. Эти отклонения называют документированными (оформленными, учтенными) [3].

К оформленным относятся также отклонения, определенные расчетным путем сразу после окончания производственного процесса.

Недокументированные отклонения представляют собой разницу между общей суммой отклонений (фактические затраты по данным бухгалтерского учета минус затраты по нормам) и документированной их частью.

Возможные причины недокументированных отклонений: неточность расчета документированных отклонений, недостатки организации отпуска и замены материалов, не заактивированный и скрытый брак, приписки, недостачи, потери, порча полуфабрикатов, деталей и продукции, применение неодинаковых оценок в нормативных калькуляциях

и текущем бухгалтерском учете, неточность определения остатков незавершенного производства и его оценка и т. д.

Недокументированные и документированные отклонения относятся на соответствующий центр затрат (МВЗ) и конкретный вид продукции. Отнесение документированных отклонений на вид продукции идет прямым путем, на основе шифра изделия, детали, указанного в первичном документе, на центр затрат – согласно шифру.

Неоформленные отклонения рассчитываются по центру затрат (МВЗ) в целом и распределяются по видам продукции пропорционально прямым затратам. Для своевременного принятия мер ежемесячно выдается информация о тех и других отклонениях, причем система мер, стимулирующая снижение, и система санкций за увеличение величины недокументированных отклонений должна быть предусмотрена в положениях предприятия. Центр затрат (МВЗ) ежемесячно должен объяснять причины и виновников неоформленных отклонений и меры по их предупреждению. Для точного отнесения отклонений необходимы классификаторы причин и виновников отклонений от норм.

К документированным отклонениям прямых материальных затрат относятся отклонения, которые фиксируются в момент их возникновения, так и отклонения, определяемые расчетным путем сразу после окончания производственного процесса и оформляемые определенным образом [1].

Метод документирования применяется как при сверхнормативном отпуске материалов, так и по отклонениям, возникшим вследствие замены одного вида материального ресурса другим. Отклонения, возникшие вследствие замены материалов, оформляются черной чертой и штампом «на замену» с указанием вида продукции. Замены устанавливаются до отпуска материалов в производство и не зависят от производственной деятельности цеха. Плановые замены должны быть предусмотрены заранее и учтены в массиве изменений норм. Неплановые замены материалов оформляются документами: техническое предписание и карточки на замену, а затем выписывается сигнальный документ. В этих документах содержится шифр по центрам затрат (МВЗ), изделия, статьи затрат, причины и виновники отклонений.

Одной из главных задач бережливого производства является вовлечение работников предприятия в поиск причин отклонений и возможных резервов. С этой целью предлагается закрепление всех вопросов анализа затрат за отдельными отделами и службами. Пример закрепления затрат на производство приведен в табл. 2.

**Перечень аналитических задач по анализу затрат на производство
с закреплением по отделам и службам
крупного промышленного предприятия [2; 7]**

Содержание аналитической задачи	Отделы и службы, за которыми закрепляются задачи	
	полностью	частично
Анализ сметы затрат на производство	Главная бухгалтерия	
Анализ себестоимости произведенной продукции	Главная бухгалтерия	
Анализ себестоимости реализованной продукции	Главная бухгалтерия	
Анализ основных материальных затрат в себестоимости продукции и ТЗР	Главная бухгалтерия	
Анализ себестоимости важнейших видов продукции	Главная бухгалтерия	Отдел планирования и бюджетирования
Анализ выполнения сметы освоения новых видов изделий	Отдел технического управления	Главная бухгалтерия
Анализ затрат на 1 рубль продукции по факторам	Главная бухгалтерия	
Оперативный анализ затрат на производство	Главная бухгалтерия	
Оперативный анализ затрат на 1 рубль продукции	Главная бухгалтерия	
Анализ резервов снижения производственной себестоимости	Отдел планирования и бюджетирования	Главная бухгалтерия Отдел главного конструктора Отдел главного механика Отдел главного энергетика Отдел труда и заработной платы Отдел автоматизации производства
Анализ резервов снижения себестоимости отдельных видов продукции	Отдел планирования и бюджетирования	Главная бухгалтерия Отдел главного конструктора Отдел главного механика Отдел главного энергетика Отдел труда и заработной платы Отдел автоматизации производства
Анализ динамики затрат на 1 рубль продукции	Отдел планирования и бюджетирования	Главная бухгалтерия

Предлагаемая блок-матричная модель позволяет совершенствовать разработку карты потока создания ценностей, а учетно-аналитическая модель управления отклонениями в затратах на производство позволяет совершенствовать поиск потерь в затратах, что является ключевым моментом повышения эффективности производства.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Матвеева В. С., Буянова Т. И.* Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на производство // Экономика и предпринимательство. 2017. № 9-3(86-3). С. 945–950.
2. *Бороненкова С. А., Мельник М. В.* Комплексный экономический анализ в управлении предприятием : учеб. пособие. М. : ФОРУМ; ИНФРА-М, 2016.
3. *Буянова Т. И.* Управленческий учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2017.
4. *Комплексный анализ хозяйственной деятельности : учебник и практикум для академического бакалавриата / В. И. Бариленко и др.; под ред. В. И. Бариленко.* М. : Юрайт, 2015.
5. *Мельник М. В., Кривоцов А. И., Горлова О. В.* Комплексный экономический анализ : учеб. пособие. М. : ФОРУМ; ИНФРА-М, 2016.
6. *Нечухина Н. С., Мустафина О. В.* Теоретические и методологические основы парадигмы учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов // Вестник НГУЭУ. 2018. № 2. С. 195–204.
7. *Чепулянис А. В., Бороненкова С. А.* Теоретико-методические основы стратегического учета и анализа затрат. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2016.

Е. В. Лейман, Е. А. Гончар

*Южно-Уральский государственный университет
(г. Челябинск)*

Учет долговых финансовых инструментов по МСФО с применением российского плана счетов

В статье раскрыты проблемы оценки и учета долговых финансовых инструментов в условиях рассрочки (отсрочки) платежа, в связи с имеющимися особенностями. Объектом исследования выступают долговые финансовые инструменты, предметом исследования являются новации учета долговых финансовых инструментов по МСФО с применением российского плана счетов. Предложены методы решения выявленных проблем.

Ключевые слова: долговые финансовые инструменты; справедливая стоимость; кредиторская задолженность; учет по МСФО.

Рынок долговых финансовых инструментов в настоящее время динамично развивается во всем мире и в России в том числе, поэтому методология их учета является важным аспектом в деятельности любого предприятия.

Согласно определению, финансовыми инструментами называют договорные отношения двух юридических (физических) лиц, в результате которых у одного возникает финансовый актив, а у другого –

финансовые обязательства [1]. К категории долговых инструментов относят такие инструменты, которые свидетельствуют о наличии кредиторско-дебиторских отношений [2].

Сейчас действуют старые, а также вводятся новые международные стандарты, регулирующие финансовые инструменты. Переход на новые стандарты происходит постепенно. Новый стандарт МСФО (IFRS) 9 заменил собой МСФО (IAS) 39, а МСФО (IAS) 32 меняется на МСФО (IFRS) 7. Основная цель новых стандартов – установить принципы отражения финансовых активов и финансовых обязательств в финансовой отчетности для представления пользователям финансовой отчетности уместной и полезной информации¹. При этом в учете долговых финансовых инструментов видны методологические проблемы, обусловленные противоречивыми формулировками, заложенными в сущностную природу разработок стандартов [4]. Основные проблемы, которые можно выделить: неоднозначность толкования положений МСФО в части особенностей оценки и учета долговых финансовых инструментов в условиях отсрочки (рассрочки) платежа, сложность ведения учета по МСФО на основе индивидуальных планов счетов по причине путаницы со счетами российского плана счетов.

Для разрешения данных проблем необходимо разъяснить правильное понимание положений МСФО в части отсрочки (рассрочки) платежа применительно к оценке финансовых инструментов и выделить новации в учете долговых финансовых инструментов по МСФО с применением российского плана счетов.

Как известно, финансовым инструментом является любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство – у другой².

В ходе исследования установлено, что в результате операции приобретения на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на одну и ту же сумму, с одной стороны, появляются товары, оцениваемые по справедливой стоимости и одновременно, а с другой – возникает кредиторская задолженность поставщикам, оцениваемая по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирования в рамках доходного подхода. Согласно МСФО кредиторская задолженность относится к долговым инструментам.

Использование в бухгалтерском учете оценки финансовых инструментов в виде кредиторской задолженности по справедливой стоимости

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017 г.).

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018 г.).

предопределяет появление двух компонентов первоначальной стоимости в условиях отсрочки (рассрочки) платежа [3]:

- 1) справедливая стоимость кредиторской задолженности;
- 2) разница между ценой сделки и справедливой стоимостью кредиторской задолженности.

В качестве примера мы разберем покупку товаров в условиях рассрочки (отсрочки) платежей, параллельно с которыми возникают финансовые инструменты в виде кредиторской задолженности.

Обратим внимание на новации, возникающие в учете финансовых инструментов в виде кредиторской задолженности и связанных с ними товаров в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в связи с оценкой по справедливой стоимости. Новации представлены в табл. 1.

Т а б л и ц а 1

**Новации бухгалтерского учета
в связи с оценкой товаров и кредиторской задолженности
в момент признания по справедливой стоимости**

№ п/п	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Комментарий к определению суммы
		Дебет	Кредит	
Получены товары от поставщика				
1	Отражена справедливая стоимость товаров без НДС (кредиторской задолженности без НДС)	41	60	Справедливая стоимость товаров без НДС (кредиторской задолженности без НДС)
2	Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости товаров (кредиторской задолженности)	19	60	НДС, исчисленный со справедливой стоимости товаров (кредиторской задолженности)
3	Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью товаров без НДС (кредиторской задолженности без НДС)	91	96	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью товаров без НДС (кредиторской задолженности без НДС)
4	Отражен НДС с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью товаров (кредиторской задолженности)	19	96	НДС с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью товаров кредиторской задолженности)

Обратим внимание, что в условиях рассрочки (отсрочки) платежа, возникает необходимость провести переоценку справедливой стоимости товаров (кредиторской задолженности). Данное наблюдение предполагает возможность применения двух вариантов учетной политики предприятия в части проведения пересчета справедливой стоимости товаров и отражения этих операций в бухгалтерском учете.

Первый вариант учетной политики предполагает проведение пересчета справедливой стоимости товаров (кредиторской задолженности) при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии

с графиком платежей договора. Второй вариант учетной политики предприятия предполагает проведение пересчета справедливой стоимости товаров (кредиторской задолженности) на конец отчетного периода. Операции представлены в табл. 2.

Т а б л и ц а 2

Применение разных вариантов учетных политик

№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Комментарий к определению суммы операции
		Дебет	Кредит	
Первый вариант учетной политики (нижеперечисленные операции производятся в бухгалтерском учете на каждую наступившую дату оплаты поставщику в соответствии с графиком платежей)				
1	Отражено увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности поставщику	96	60	Часть разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС, подлежащая оплате на дату платежа по графику договора (доля, соответствующая коэффициенту текущей оплаты кредиторской задолженности поставщику)
2	Отражено увеличение первоначальной (справедливой) стоимости товаров	41	91	Часть разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью товаров без НДС
3	Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком на дату наступления очередного платежа)			
3.1	Оплачена часть справедливой стоимости товаров	60	51	Часть цены сделки с НДС
Второй вариант учетной политики (нижеперечисленные операции производятся в бухгалтерском учете один раз в конце отчетного года в связи изменением стоимости денег во времени)				
1	Отражено увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности поставщику	96	60	Изменение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег
2	Отражено увеличение первоначальной (справедливой) стоимости товаров	41	91	Часть разницы между исходной справедливой стоимостью товаров без НДС и пересчитанной справедливой стоимостью товаров без НДС

Понятно, что во втором случае нет операций по оплате поставщику, так как ситуация не имеет отношения к расчетам с кредитором.

Таким образом, в бухгалтерском учете по МСФО в условиях отсрочки (рассрочки) платежа должна применяться двухфакторная модель оценки по справедливой стоимости, которая включает в себя:

1) справедливую стоимость товаров, равную справедливой стоимости кредиторской задолженности;

2) разницу между ценой сделки и справедливой стоимостью товаров (кредиторской задолженности).

Пересчет справедливой стоимости активов и обязательств должен производиться при наступлении очередной даты платежа поставщику или на конец года по причине изменения временной стоимости денег.

Библиографический список

1. *Палий В. Ф.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебник. 3-е изд., испр. и доп. М. : ИНФРА-М, 2008.

2. *Попов А. Ю., Власова И. Е., Надольская Н. А.* Понятие, признание и оценка контрактных активов в соответствии с РСБУ и МСФО // Экономика и предпринимательство. 2017. № 7(84). С. 533–535.

3. *Трансформация учета и аудит основных средств в условиях отсрочки платежа по МСФО с применением Российского плана счетов / И.И. Просвирина, Е. А. Гончар, О. А. Волченкова и др.* // Аудиторские ведомости. 2017. № 11. С. 73–88.

4. *Шевчук О. В., Буянова Т. И.* Сравнение российской и международной практики учета финансовых инструментов и пути совершенствования учета в России // Труды Уральского государственного экономического университета. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016. С. 114–119.

Н. С. Мокина

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости в организациях полиграфической промышленности

Рассмотрены особенности формирования затрат и калькулирования себестоимости в организациях полиграфии. Данные организации чаще всего применяют позаказный метод калькулирования продукции. Раскрыт состав прямых и косвенных затрат. Особое внимание уделено порядку распределения и косвенных расходов.

Ключевые слова: себестоимость; калькулирование; прямые затраты; косвенные затраты; полиграфия.

Организация полиграфического производства имеет свои характерные особенности, обусловленные тем, что выпускаемая продукция не является массовой.

При планировании, учете затрат на печать полиграфической продукции за основу принимается принятая в организации группировка видов продукции, в натуральном выражении.

Объектом учета, как правило, является производственный заказ на изготовление определенного тиража. В связи с этим в большинстве

средних и малых типографий применяется позаказный метод калькулирования себестоимости продукции. В крупных типографиях может также применяться позаказный метод калькулирования продукции, но чаще всего применяют попроцессный.

При позаказном методе калькулирования себестоимости основанием для открытия заказа является заявка покупателя, составляемая после заключения договора. На основании заявки составляется производственная калькуляция заказа. На момент формирования заявки калькуляция заказа является плановой. На основании плановой калькуляции заказа формируется продажная стоимость конкретного заказа. По окончании каждого месяца на основании данных оперативного учета затрат формируются фактические калькуляции заказов, выполненных в отчетном месяце с целью выявления отклонений и корректировки плановой величины накладных расходов [5].

При попроцессном методе калькулирования себестоимости готовый продукт одного процесса становится полуфабрикатом для другого процесса. Если типография специализируется на печати газетной, журнальной, иной поточной печатной продукции, то потоки однородных затрат по отдельным процессам (печать, резка и т. п.) легко прослеживать [7].

По мнению многих авторов, в целях управления затратами классификация и обобщение расходов по статьям калькуляции осуществляется по местам возникновения и по их производственно-технологическому назначению [2; 7; 3; 8].

В полиграфическом производстве для исчисления себестоимости полиграфических работ (продукции, услуг), учета себестоимости единицы тиража, определения незавершенного производства целесообразно применять следующие калькуляционные статьи [1]:

- а) расходы на основные материалы;
- б) возвратные отходы (вычитаются);
- в) стоимость полуфабрикатов, работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями;
- г) расходы на основную и дополнительную заработную плату рабочих производства, отдела препресс;
- д) отчисления на социальное страхование и обеспечение;
- е) общепроизводственные расходы;
- ж) общехозяйственные расходы;
- и) потери от брака.

В расходы на материалы включаются: бумага, картон, переплетные материалы (в том числе пружины, скрепки, нетканое полотно и др.), краски, краски и добавки к ним (флуоресцентные, металлизированные,

печатные), клей, лак для лакирования, нитки, термонити, парафин для обработки бумаги, проволока, лавсановая, триацетатная и фототехническая пленки, фольга для тиснения и фольга для печатных форм, целлофан, растворители для лаков, печатные пластины, тонер, противоотмарывающий порошок, резинотканевое офсетное полотно, гидрофильная бумага.

Возвратные отходы представляют собой обрезь бумаги и картона, которые в дальнейшем организация сдаст специализированным организациям для вторичной переработки.

К расходам на полуфабрикаты, работы и услуги производственного характера сторонних организаций относятся: работы по брошюрованию книг, резке рулонной бумаги, покупные полуфабрикаты в виде голографических пленок, изготавливаемых по специальным заказам, услуги специально приглашенного фотографа и т. п.

К расходам на основную и дополнительную заработную плату относятся суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам в соответствии с принятыми формами и системами оплаты труда, действующими в организации; суммы начислений стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты; суммы начислений компенсационного характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки за работу в ночное время, в праздничные дни, за сверхурочную работу; оплата труда учеников, принятых на производство; авторские гонорары.

Отчисления на социальные нужды рассчитываются от величины начисленных расходов на основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы существенно не отличаются по составу от расходов на других производственных предприятиях.

На статью потери от брака относятся затраты по исправлению забракованных изделий. Причинами такого брака могут быть неправильный набор, выдирки, наклейки, опечатки, неправильная колеровка без учета цветопроб и др. Кроме этого брак может возникать по внешним причинам: использование некачественной бумаги, красок, расходных материалов. В такой ситуации виновниками брака будут выступать поставщики. Брак оформляется актом, в котором указывается характер брака, его причины и виновники. Акт составляется в каждом случае отдельно по тем наименованиям, где он выявлен [6].

Указанная выше структура затрат обусловлена прежде всего разделением их на прямые и косвенные.

Прямые затраты, в том числе заработная плата рабочих, занятых изготовлением тиража, суммы начисленных на нее отчислений, стоимость

израсходованных материалов и суммы амортизации по производственному оборудованию, на котором изготавливают только один вид продукции, можно отнести непосредственно на конкретную продукцию.

Косвенные расходы при формировании себестоимости заказа распределяются как правило пропорционально стоимости прямых материальных затрат. Это обусловлено тем, что количество расходуемой бумаги зависит от объема печатного изделия, его формата и тиража. Расчет расхода бумаги осуществляется на основании информации о ее плотности, структуры, способа нанесения печати, применяемой краски и наносимых дополнительных покрытиях (лак, блестки), емкости печатного листа, размера технологических отходов (обрезь).

К прямым материальным затратам целесообразно приравнивать также материальные услуги производственного характера, необходимость в которых обусловлена особенностями того или иного заказа. К ним могут относиться: услуги стороннего фотографа и его гонорар, услуги по брошюровке изданий, нанесению определенных голограмм на конкретное изделие и т. п. Такие услуги так же следует включать в базу распределения косвенных затрат между конкретными заказами.

Заработная плата производственных рабочих в базу распределения не включается, поскольку по сдельным расценкам оплачивается труд печатников и резчиков, для большинства работников производства и препресса применяется повременная оплата труда. В такой ситуации большая часть заработной платы работников производства относится к косвенным затратам и так же подлежит распределению на себестоимость отдельных заказов [4].

Фактическая себестоимость произведенной полиграфической продукции формируется ежемесячно на основании данных о фактических затратах отчетного месяца и стоимости остатков незавершенного производства. Оценка незавершенного производства осуществляется по фактической себестоимости, включающей прямые затраты, понесенные размещенный в печать, но неоконченный заказ и распределенные косвенные затраты. Для исчисления стоимости остатков незавершенного производства по окончании каждого месяца проводится инвентаризация остатков незавершенного производства (неоконченных производством заказов).

Вышеописанный порядок учета затрат и калькулирования себестоимости печатной продукции позволяет оптимизировать процесс определения себестоимости изготовления каждого заказа, которая заложена в основу определения конечной цены полиграфии, для того чтобы управлять ценой, рентабельностью, а следовательно, рынками сбыта, строить свою маркетинговую политику.

Библиографический список

1. Акилова Е. В. Состав затрат полиграфических предприятий // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2008. № 3. С. 8–19.
2. Бороненкова С. А., Матвеева В. С., Буянова Т. И. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на производство // Экономика и предпринимательство. 2017. № 9-3(86-3). С. 945–950.
3. Буянова Т. И. Управленческий учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2017.
4. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы : учебник. М. : Дашков и К°, 2015.
5. Кушелева Т. Е. Экономика предприятия полиграфической промышленности. М. : МИПК им. И. Федорова, 2013.
6. Матвеева В. С. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости в отраслях : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.
7. Попов А. Ю. Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.
8. Теоретические основы бухгалтерского учета: учеб. пособие / Н. С. Нечухина, В. В. Калицкая, И. М. Перминова, О. С. Горбунова. Екатеринбург : Ажур, 2017.

Н. С. Нечухина, О. В. Мустафина

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Системы учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов различных сегментов потребительского рынка

Предложена концептуальная модель системы учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов различных сегментов потребительского рынка. Актуальность рассматриваемого аспекта определяется субъективной и объективной необходимостью современных условий хозяйствования и интересов собственников бизнеса. Системы учетно-аналитического обеспечения широко используются финансовым менеджментом при принятии стратегических управленческих решений.

Ключевые слова: системы учетно-аналитического обеспечения; доходы; расходы; различные сегменты потребительского рынка; учет; анализ; планирование; контроль.

Потребительский рынок – это сфера обмена товарами или группами товаров и услугами между товаровладельцами, исполнителями услуг и покупателями, сложившаяся на основе разделения труда¹.

¹ ГОСТ Р 51303-2013. Национальный стандарт РФ. Торговля. Термины и определения (утв. Приказом Росстандарта от 28.08.2013 г. № 582-ст) (ред. от 29.03.2016 г.).

Закрепление понятия «потребительский рынок» в России определено в ФЗ РФ от 07.02.1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей» и рассматривается в области правоотношений потребителя. Структура потребительского рынка неоднородна, включает в себя три сегмента: розничную торговлю, общественное питание и сферу услуг (рис. 1). Взаимодействуя друг с другом, эти сегменты обеспечивают удовлетворение потребности населения России и создают условия для функционирования экономики.



Рис. 1. Элементы территориального потребительского рынка

Современные условия хозяйствования обуславливают необходимость использования различными сегментами потребительского рынка современного инструментария обеспечивающего должный учет, анализ, планирование (бюджетирование) и контроль в практике финансово-хозяйственной деятельности. Условием обеспечения динамичного развития является положительный результат деятельности, что характеризуется прибылью и соответствующими составляющими, доходами и расходами. Теоретические и методические подходы к определению доходов и расходов авторами рассматриваются с позиций экономического, учетно-бухгалтерского, учетно-налогового и юридического подхода [1]. Актуальным проблемным вопросом является определение состава доходов и расходов в общей системе формирования финансовых результатов с различных позиций (см. таблицу).

Теоретические подходы к формированию и измерению доходов и расходов

Теоретические подходы	Доходы	Расходы
Экономический	Поступление средств в распоряжение	Выбытие средств из распоряжения
Учетно-бухгалтерский	Увеличение экономических выгод (ПБУ 9/99)	Уменьшение экономических выгод (ПБУ 10/99)
Учетно-налоговый	Доходы от реализации (ст. 249 НК РФ) Внерезидентские доходы (ст. 250 НК РФ)	Расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 253 НК РФ) Внерезидентские расходы (ст. 265 НК РФ)
Юридический	Возникновение прав	Возникновение обязательств

В российской практике исследований обоснованность системы учетно-аналитического обеспечения – это новое направление теоретиков и практиков, берущее свое начало в экономических преобразованиях в России 1990-х годов.

Впервые на учетно-аналитические системы (УАС) обратили Л. В. Попова и И. П. Ульянов, под которой понимали систему, образующуюся в результате формирования информации, источниками которой являются учетные и отчетные данные бухгалтерского и других видов учета [3]. Несмотря на имеющуюся отечественную практику, исследования в данном аспекте признаются актуальными, что определяется их практической значимостью. Исследования в области УАС и учетно-аналитического обеспечения (УАО) достаточное внимание уделяют понятийному аппарату базовых дефиниций, концептуальным и методическим основам. Значительный вклад в теорию и методологию УАС и УАО внесли отечественные ученые экономисты С. А. Бороненкова, Л. В. Попова, И. А. Маслова, Б. Г. Маслов, Н. С. Нечеухина, и др. [1; 2; 3; 4].

Следует обратить внимание на то, что все исследователи определяют УАС и УАО как позволяющие эффективно реализовать основные функции управления, под которыми понимают обособленные направления. Мы соглашаемся с первооткрывателями и понимаем под УАС составляющую общей системы, которая базируется на бухгалтерской информации и осуществляется работниками бухгалтерии, включает оперативные данные для анализа, планирования (бюджетирования) и контроля. УАО – система сбора данных, которая предусматривает группировку учетной информации в необходимом разрезе для нужд управления (в нашем случае в разрезе доходов и расходов), при этом аналитический учет дает детальное представление об объектах учета. Системы учетно-аналитического обеспечения, прежде всего, определяются спецификой деятельности (розничная торговля, общественное питание или потребительские услуги) различных сегментов потребительского рынка и потребностями финансового управления.

Системы учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов, по нашему мнению – это составная часть обеспечения управления, в которой учетные и аналитические данные объединяются в один процесс, что обеспечивает учет, анализ, планирование (бюджетирование) и контроль в целях общего информационного обеспечения процесса принятия управленческого решения, способствующего эффективному и динамичному развитию в различных сегментах потребительского рынка в современных условиях хозяйствования (рис. 2).

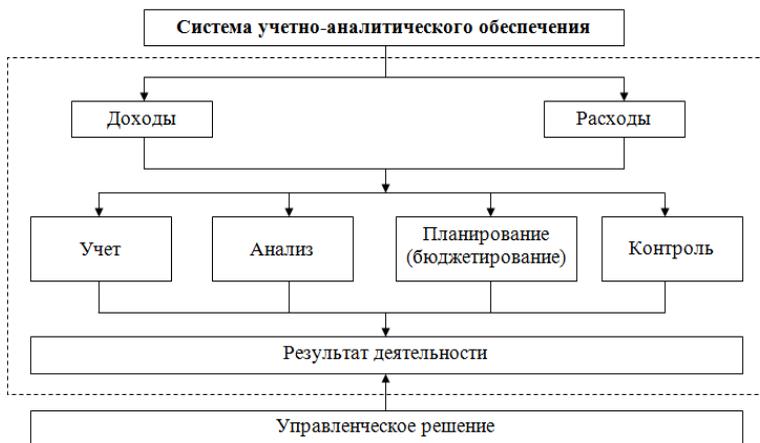


Рис. 2. Концептуальная модель системы учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов различных сегментов потребительского рынка

Предложенная концептуальная модель системы учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов различных сегментов потребительского рынка включает в себя следующие элементы (подсистемы).

1. Подсистема учета, которая предусматривает взаимосвязанные компоненты, такие как: бухгалтерский учет, управленческий учет, налоговый учет, статистический учет и учет в соответствии с МСФО. К данным подсистемам предусматриваются соответствующие требования, которые определяются стандартами учета и нормативными предписаниями. Информационным обеспечением служит информация, формируемая различными сегментами потребительского рынка, как внешними, так и внутренними источниками.

2. Подсистема анализа, которая является составной частью механизма системы УАО доходов и расходов, целью которой является выявление резервов повышения рыночной стоимости бизнеса, при максимизации доходов и минимизации расходов.

3. Подсистема планирования (бюджетирования) представляет собой процесс разработки бюджета доходов и расходов в разрезе отдельных бизнес-процессов и комплексной финансово-хозяйственной деятельности различных сегментов потребительского рынка.

4. Подсистема контроля обуславливает процесс исполнения обеспечения реализации управленческих решений, различных сегментов потребительского рынка. Через систему сбалансированных показателей

(ССП) [4] и мониторинга финансового контроля, что предусматривает системный контроль исполнения планов и бюджетов.

Концептуальная модель системы учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов различных сегментов потребительского рынка способствует обеспечению главной цели финансового управления, которая заключается в росте благосостояния собственника бизнеса и эффективному управлению, что определяет должный уровень социально-экономического развития.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Матвеева В. С., Буянова Т. И.* Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на производство // Экономика и предпринимательство. 2017. № 9-3 (86-3). С. 945–950.
2. *Нечеухина Н. С., Мустафина О. В.* Теоретические подходы к формированию и измерению дохода // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 31. С. 2–11.
3. *Попова Л. В., Маслов Б. Г., Маслова И. А.* Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы // Финансовый менеджмент. 2008. № 3. С. 34–67.
4. *Humphreys K. A. Trotman K. T.* The balanced scorecard: The effect of strategy information on performance evaluation judgments // Journal of Management Accounting Research. 2011. Vol. 23, No. 1. P. 81–98.

С. А. Никуленок, И. А. Дворников, С. А. Бороненкова
Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)

Теоретические основы стратегического учета и анализа на допроизводственной стадии жизненного цикла предприятия (в момент разработки бизнес-плана)

Рассмотрены теоретические основы стратегического учета и анализа, специфика их организации, методы и формы проявления на допроизводственной стадии жизненного цикла при формировании бизнес-плана создаваемого предприятия.

Ключевые слова: стратегический учет; стратегический анализ; бизнес-планирование; допроизводственная стадия жизненного цикла предприятия.

Перманентно меняющиеся реалии современного бизнеса мотивируют предпринимателей совершенствовать методы управления производством и предприятием в целом. Крайне важными в данном контексте становятся стратегический учет и анализ, а также бизнес-планирование

как метод анализа. Принятые на их основе управленческие решения носят долгосрочный характер, обеспечивая развитие компании.

Стратегический учет есть самостоятельная подсистема учетно-аналитического обеспечения управления, имеющая соответствующую информационную базу, методики и методологию, а также определенные принципы. Подобную точку зрения высказывают в своих работах С. А. Бороненкова, А. В. Чепулянис, И. Н. Богатая, А. Н. Щемелев. Исходя из этого, возможно выделить следующие направления стратегического учета: налоговый учет, финансовый учет, управленческий учет [1].

Анализ сущности стратегического учета показывает, что он является молодой развивающейся наукой, актуальность которой требует дальнейшего развития теоретических, методологических и практических аспектов. Несмотря на то, что первоначально стратегический учет зародился и развивался на базе управленческого учета, сейчас представляется возможным утверждать, что он есть самостоятельная подсистема учетно-аналитического обеспечения, основанная на собственных принципах и методиках.

Всю совокупность современных методов стратегического анализа можно разделить на две группы [1]:

- общие экономико-статистические методы;
- специальные методы.

Наибольший интерес с научной точки зрения представляет система специальных методов стратегического анализа. Они, имея междисциплинарный характер, применяются в практике стратегического планирования, маркетинга, стратегического управления. Особенность данных методов заключается в следующем:

- позволяют использовать во многом информацию нефинансового характера;
- имеют прогнозную (перспективную) направленность расчетов.

Важно понимать, что вся совокупность методов стратегического анализа базируется на данных прошлого периода (ретроспективный анализ), текущего периода и прогнозного. В связи с этим, для начинающего предприятия спектр возможных к применению приемов стратегического анализа крайне ограничен и на первое место выходит разработка бизнес-плана (на допроизводственной стадии жизненного цикла предприятия), как документа, наиболее содержательно отражающего основные направления будущей деятельности предприятия, конкуренцию, целевую аудиторию, риски и др.

В качестве рекомендаций для вновь создаваемого предприятия стоит отметить и то, что на предприятии должна формироваться такая

система бухгалтерского учета, которая смогла бы обеспечить безопасные условия ведения бизнеса, при этом максимально обеспечивая руководство интересующей информацией для принятия оптимальных управленческих решений.

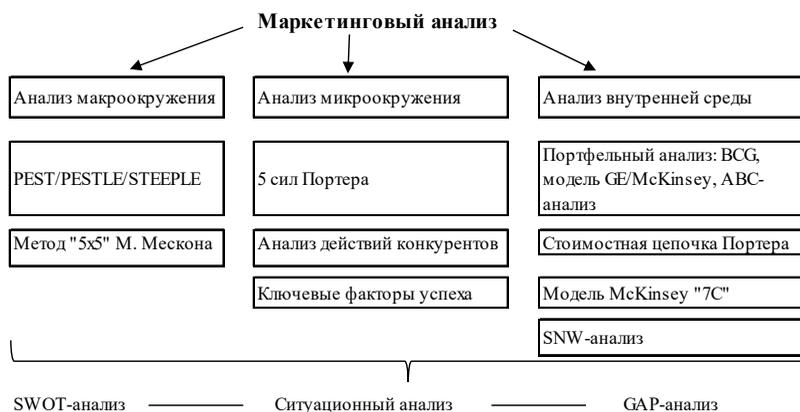
Для того чтобы бухгалтерский учет занял надлежащее место в системе управления предприятием, руководитель должен неформально возглавить работу по созданию бухгалтерской информационной системы, начиная с определения ее миссии, роли и места в управлении предприятием. При этом менеджмент должен четко выявить группы внешних пользователей, подготовка информации для которых, является приоритетным направлением в работе бухгалтерии. Особенностью современного бухгалтерского учета является усиление его роли в процессе достижения непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта. Это связано с тем, что одним из новых и эффективных инструментов управления экономической безопасностью предприятия стало широкое использование методов бухгалтерского учета, позволяющих предприятию обеспечить не только сохранение существующих инвестиций, но и способствовать их притоку в будущем [1].

Вместе с обозначенным выше, крайне важно организовать эффективное соотношение ролей менеджмента и бухгалтерской службы в процессе формирования бухгалтерского учета в целом и бухгалтерской информационной системы в частности. Мировой опыт свидетельствует, что наиболее эффективная система бухгалтерского учета создается исключительно под прямым руководством менеджмента организации. Организация бухгалтерской информационной системы носит комплексный характер, требует тесного взаимодействия бухгалтерии с финансовой службой, с руководством предприятия, а также принятия во внимания целого ряда внешних и внутренних факторов, поэтому для вновь создаваемого предприятия рекомендуется нанять в штат главного бухгалтера, бухгалтера-кассира, установить автоматизированную систему учета, что позволит в условиях небольшого предприятия наиболее эффективно выполнять миссию бухгалтерского учета [2].

Особое внимание на этапе разработки бизнес-плана обращается на положение создаваемой организации на рынке и возможности выживаемости при наличии конкурентов, с этой целью на данной стадии проводится подробный маркетинговый анализ. Данный анализ позволяет интегрировать совокупность внешней и внутренней информации, которая получена в процессе исследования, для принятия наиболее эффективных управленческих решений [3]. А.Н. Хорин полагает, что маркетинговый анализ делает возможным определять характер воздействия

рыночных факторов и тенденций, изучать их закономерности, производить контроль за выполнением управленческих решений и планов, за рациональным использованием ресурсов, оценивать итоги деятельности организации в целом [4].

На рисунке представлены наиболее часто используемые стратегические методы маркетингового анализа.



Стратегические методы маркетингового анализа

Таким образом, маркетинговый анализ с использованием стратегических методов учета и анализа подразумевает изучение многообразия факторов и сил, способных оказывать влияние на деятельность организации, ввиду того, что коммерческая организация – это системный и в определенной степени автономно организующийся механизм (внутренняя среда), функционирующий во внешнем мире (внешняя среда). Вместе с тем, степень влияния того или иного фактора варьируется от целесообразности конкретного бизнеса на данном рынке (или в рассматриваемом государстве) до малозначительных возможностей или помех, которые появляются у организации ежедневно.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Чепулянис А. В.* Теоретико-методические основы стратегического учета и анализа затрат. М. : Флинта; Изд-во УрГЭУ, 2017.
2. *Керимов В. Э.* Бухгалтерский учет : учебник. М. : ЭКСМО, 2016.
3. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет : учеб. пособие. 4-е изд., доп. М. : Олимп-Бизнес, 2016.
4. *Хорин А. Н.* Стратегический анализ : учеб. пособие. М. : ЭКСМО, 2016.

Л. М. Петренко¹
Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)

Проблемы и пути совершенствования налоговой политики для малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации

Рассмотрены основные актуальные проблемы налогообложения для малого и среднего предпринимательства, которые влияют на развитие экономики страны в целом. Проанализированы основные меры и стратегия Правительства РФ по стимулированию роста малого и среднего предпринимательства до 2030 г.

Ключевые слова: малое и среднее предпринимательство; налоговая политика; страховые отчисления; НДФЛ; налоговое бремя; стратегический план.

Каждое государство, заинтересованное в росте экономического потенциала, делает в первую очередь ставки на поддержание и развитие малого и среднего предпринимательства. Рост количества компаний ведущих активную деятельность, заинтересованных в своем развитии вызывает улучшение качества жизни населения, что в конечном итоге приведет к росту экономических показателей в целом. Только малый и средний бизнес в отличие от крупных корпораций обладает отличительной чертой – «гибкостью», благодаря которой могут быстро реагировать на изменения рыночной ситуации и способны вовремя удовлетворить изменяющиеся потребности населения и государства.

По разным данным в России количество малых предприятий ежегодно сокращается. По сведениям Росстата, число малых предприятий в первом полугодии 2015 г. составляло 242,6 тыс., а в первом полугодии 2016 г. – 172,8 тыс.² Однако специалисты утверждают, что реальную картину развития в сфере малого и среднего предпринимательства в настоящее время оценить не представляется возможным по причине изменения Правительством РФ с 2016 г. классификации. В связи с изменениями основная часть предприятий малого бизнеса попала в разряд микробизнеса, а часть среднего бизнеса была отнесена к разряду малого бизнеса, но одной из главных причин сокращения количества малых предприятий называют сокращение объема господдержки и высокое налоговое бремя.

¹ Научный руководитель С. А. Бороненкова.

² Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. URL : <http://www.gks.ru/>.

Действующая в настоящее время налоговая политика РФ не берет во внимание особенности издержек малого и среднего предпринимательства и носит сугубо фискальный характер, а ее основное направление – максимальное изъятие средств, что практически лишает предприятия прибыли, являющейся основной мотивацией их деятельности [3].

Несовершенство действующей налоговой системы выражается в излишнем администрировании малого и среднего предпринимательства и чрезмерной бюрократизацией. Налоги на современном этапе развития экономики РФ являются одним из самых главных элементов во взаимоотношениях государства и бизнеса, так как представляют собой плату за регулирование правил «игры» для бизнеса. Однако количество и размер налоговых обязательств при общем налоговом режиме провоцируют предпринимателей уводить основную часть доходов «в тень».

Действующее налоговое законодательство характеризуется с одной стороны обширным нормативным материалом, с другой стороны – частным внесением всевозможных изменений и дополнений к действующим требованиям, т. е. нестабильностью [5]. Так, начавшийся еще в 2009 г. курс на повышение размера тарифов страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 26 до 34%, а затем их снижение до 30%, привел к существенному росту налоговой нагрузки на малый и средний бизнес, что побуждает их искать разнообразные схемы ухода от уплаты налогов, базой для начисления которых является начисленная заработная плата. Самыми распространенными механизмами ухода у предпринимателей являются [4]:

- выплата заработной платы в «конверте», где официальная часть заработной платы устанавливается на уровне минимального размера оплаты труда (МРОТ);

- замена трудового договора на договор гражданско-правового характера по оказанию услуг без образования юридического лица. Пострадавшей стороной при реализации данных схем становится наемный работник малых и средних предприятий, который лишается полноценных пенсионных отчислений, достойных выплат в связи с нетрудоспособностью или материнством и т. д.

Наблюдаемое в последние годы снижение отчисляемых страховых взносов и соответствующей декларируемой налоговой базы для начисления (фонда оплаты труда – ФОТ) имеет более глубокий смысл, что влечет за собой не только глубокие структурные диспропорции в налоговой системе, но и социальные риски [2].

В целом, учитывая значительный масштаб (по разным оценкам объем «серых зарплат» составляет около 5 трлн р. в год), феномен «се-

рых зарплат» является ключевым с точки зрения создания диспропорций в уровнях налоговой нагрузки между «белой» и «серой» экономикой и, соответственно, представляет наибольший потенциал в части улучшения собираемости на среднесрочном горизонте. В этом контексте в ближайшие годы предстоит разработать пакет мер по «обелению» рынка труда, предусматривающий снижение общей налоговой нагрузки предприятий, работающих «в белую», и повышение издержек (как налоговых, так и административных) ведения бизнеса «уклонистами». Таким образом, конкуренцию будут выигрывать наиболее эффективные бизнес модели, а не хитрые схемы ухода «в тень». Дополнительным «побочным» продуктом мер по обелению рынка труда может также стать повышение конкурентоспособности налоговой системы (а, соответственно, и предприятий) на мировом рынке и снижение дифференциации бюджетной обеспеченности регионов¹.

Сложность, запутанность, частные изменения в законодательстве, и отсутствие знаний по заполнению отчетности влекут за собой у начинающих предпринимателей внушительные финансовые расходы на:

- оплату штрафных санкций, с 1 октября 2017 г., в случае просрочки уплаты налогов более чем на 30 календарных дней, предпринимателю придется уплатить пеню в размере 1/150 согласно ставке рефинансирования (ключевой ставки) Банка России от неуплаченной суммы за каждый день просрочки;

- найм квалифицированного специалиста по ведению бухгалтерского учета или заключение договора по оказанию услуг аутсорсинга.

С 2016 г. отчетность по уплате налога на доходы физических лиц (НДФЛ) – 6-НДФЛ сдается 4 раза в год вместо одного раза, при этом данная форма отчета претерпевает изменения практически каждый квартал. Для того, чтобы налоговое бремя было посильным для малых и средних предприятий, количество вновь открываемых предприятий увеличивалось, и они стремились вести свою деятельность легально, правительством РФ предложена программа льготного налогообложения малого бизнеса на 2018 г., предполагающая введение ряда положительных новаций:

- лояльность ведения администрирования налогов;
- снижение налоговых ставок, данное решение принимается региональными органами;
- мораторий на проверки;
- индивидуальный подход к определению размера штрафа для предпринимателей.

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов // Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL : <http://www.minfin.ru/>.

На основании приведенного списка нововведений можно констатировать, что льготы для малого и среднего предпринимательства имеют усеченный характер, а некоторые налоги в 2018 г. даже были увеличены.

На сегодняшний день возникает вопрос возникших противоречий между фискальной направленности налоговой политики и стратегическим планом правительства по стимулированию роста малого и среднего предпринимательства до 2030 г., который был подписан премьер-министром РФ Д. А. Медведевым. В роли основных направлений поддержки малого и среднего предпринимательства выступают, в первую очередь, создание государством благоприятного климата и развитой инфраструктуры, искоренение устоявшихся нормативно-правовых и административных барьеров. Большая часть предпринимателей нуждается в финансовой, информационной и организационно-методической помощи [1]. «Задача стратегии – помочь малому и среднему бизнесу занять большую долю в экономике нашей страны», – пояснил глава правительства.

В разработанной стратегии основными направлениями являются¹:

- увеличение доли малых и средних предприятий в ВВП в 2 раза (с 20 до 40%), в соответствии с этим ежегодный прирост должен составлять 1% и более, что будет соответствовать развитым странам;
- увеличение производительности малого и среднего предпринимательства в 2 раза по отношению к 2014 г. (в реальном выражении);
- увеличение в секторе малого и среднего предпринимательства доли обрабатывающей промышленности, без учета индивидуальных предпринимателей (ИП) до 20%;
- увеличение доли занятого населения в секторе малого и среднего предпринимательства до 35%.

Еще одной мерой поддержания малого и среднего предпринимательства рассмотрена инициатива продления трехлетнего моратория на повышение уровня налоговой нагрузки на более длительный период. Только совместная и последовательная работа по названным направлениям поможет повысить эффективность и привлекательность малого и среднего предпринимательства в РФ, но чрезмерно высокая налоговая нагрузка, большое количество сдаваемой отчетности и сложное законодательство снижают привлекательность данного сектора экономики, вынуждая предпринимателей искать «серые» и незаконные способы уклонения от налогов, уводя бизнес «в тень», что в итоге уменьшает величину собранных налогов.

¹ Об утверждении Стратегии развития малого и среднего предпринимательства до 2030 года / Официальный сайт Правительства Российской Федерации. URL : <http://government.ru/docs/23354/>.

Библиографический список

1. *Елина И. А.* Проблемы налогообложения малого бизнеса // Молодой ученый. 2016. № 24. С. 170–173.
2. *Матвеева В. С., Баницикова А. С.* Рынок труда, производительность и заработная плата: тенденции развития, пути повышения // Перспективы развития бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения в условиях интернационализации экономики : сб. ст. VI Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 25 апреля 2015 г.) / отв. за вып. Н. С. Нечеухина, Т. Ф. Шитова. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.
3. *Нечеухина Н. С., Куликова Е. С.* Роль налоговой нагрузки при формировании эффективной налоговой системы в посткризисный период // Трансформация экономических и социальных отношений в посткризисный период: взгляд молодых ученых. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2011.
4. *Нечеухина Н. С., Новикова А. А.* Совершенствование учета заработной платы и связанных с ней отчислений // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике : сб. науч. ст. Пермь, 2014. Вып. 4. С. 115–120.
5. *Попов А. Ю., Бороненкова С. А.* Налоговый учет по налогу на прибыль : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.

А. О. Сазанова, А. Ф. Черненко

*Южно-Уральский государственный университет
(г. Челябинск)*

Повышение аналитических возможностей отчета о движении денежных средств

Рассмотрены условия повышения аналитических возможностей отчета о движении денежных средств. В качестве объекта исследования выбрана методология анализа денежных потоков производственного предприятия; предметом исследования послужил порядок анализа денежных потоков. При оценке аналитических возможностей регламентированной формы по ОКУД 0710004 выявлены недостатки и даны рекомендации по их устранению.

Ключевые слова: денежный поток; отчет о движении денежных средств; детализация; аналитический признак; мультипроектный метод.

В условиях рыночной экономики важной задачей является определение способности предприятия генерировать денежные потоки. Данные о денежных средствах, высоколиквидных активах, об их поступлениях в организацию и оттоках, а также остатков на начало и конец периода отражаются в отчете о движении денежных средств.

На сегодняшний день существуют следующие законодательно регламентированные формы отчетов о движении денежных средств раз-

личных хозяйствующих субъектов: форма по Общероссийскому классификатору управленческой документации (ОКУД 0710004); отчет по движению денежных средств в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности; форма по ОКУД 0409814 для кредитных учреждений; форма по ОКУД 0710004 для страховых компаний; форма по ОКУД 0503123 для бюджетных учреждений и форма по ОКУД 0503323 для консолидированной отчетности бюджетных учреждений.

Форма по ОКУД 0710004 в составе годовой бухгалтерской отчетности является унифицированной и не обладает широким спектром аналитических возможностей [3]. При их оценке выявлен ряд недостатков и проблем, которые снижает ее информативную ценность: отсутствие возможности анализа входящего и исходящего денежных потоков за менее длительные периоды (квартал, месяц и т. д.); отсутствие детализации и прозрачности экономического значения статей движения денежных средств; отсутствие прогнозных данных по движению денежных средств; планирование денежных потоков, опираясь на показатели в целом за год, не имеет отражения в учетных регистрах финансового учета и применяется только в отчетной регламентированной форме, что является лишенной экономического смысла [1; 2].

Для разрешения данных проблем и, соответственно, повышения аналитичности отчета о движении денежных средств необходимо:

- детализировать типовой формы отчета о движении денежных средств по вертикали, раскрывая сведения внутри трех регламентированных разделов;
- детализировать данные входящих и исходящих денежных потоков при условии симметричности структуры отчета.

Для решения данных задач разработан метод, согласно которому ведущим является процесс системного присвоения аналитических признаков хозяйственным операциям в бухгалтерском учете. Также требуется применение мультипроектного метода для детализации операций [4; 5]. Данный метод агрегирования хозяйственных операций по аналитическим признакам, обеспечивающий единую информационную основу для создания аналитичной формы отчета о движении денежных средств, содержит следующие этапы:

- 1) определение хозяйственных операций в бухгалтерском учете;
- 2) присвоение номера хозяйственной операции и аналитического признака хозяйственным операциям, идентифицирующим их в системе управленческого учета;
- 3) определение статьи справочника движения денежных средств;

4) определение статьи движения денежных средств в отчете о движении денежных средств.

Данные методы рассмотрены на примере хозяйствующего субъекта – агрофирмы. В таблице 1 представлена выдержка из аналитической формы отчета о движении денежных средств (по основной деятельности) с агрегированием денежного потока в соответствии с аналитическими признаками хозяйственных операций, предлагаемая автором.

Т а б л и ц а 1

**Выдержка из аналитической формы отчета
о движении денежных средств**

Наименование статьи справочника движения денежных средств	Экономическое значение хозяйственных операций, наполняющих статью справочника		Примечание
	Дебет	Кредит	
Основная деятельность			
1. Поступления по заказам по выращиванию зерновых культур	Поступления по заказам по выращиванию зерновых культур	–	Заказ, начинающийся на «13К»
2. Платежи по заказам по выращиванию зерновых культур		Перечисления по заказам по выращиванию зерновых культур	Заказ, начинающийся на «13К»/статья затрат по структуре цены/номер подразделения
3. Поступления по заказам по разведению свиней	Поступления по заказам по разведению свиней	–	Заказ, начинающийся на «2РС»

Чтобы детализировать операции с помощью мультипроектного метода в учете денежного потока, необходимо выполнить следующие операции:

1) разработка классификации хозяйственных операций с учетом их соответствия кодам в форме по ОКУД 0710004 и периоду (отчетный и предыдущий период – столбцы 2 и 3 соответственно);

2) формирование структуры справочника движения денежных средств в РСБУ, отражающей экономическое значение денежных потоков и обеспечивающей интеграцию с формой по ОКУД 0710004;

3) заполнение таблицы трансформации учетных данных денежного потока с помощью мультипроектного метода; реализация этапа закрепляет нормативно-методические условия организации учета денежного потока хозяйствующего субъекта.

В таблице 2 представлена детализация платежей по заказу с учетом аналитических признаков.

Детализация платежей по заказу с учетом аналитических признаков

Статья движения денежных средств	Информация, отражающаяся в аналитических признаках			Облик аналитического признака хозяйственной операции
	Номенклатура структурного аналитического признака	Номенклатура нормативного аналитического признака	Номенклатура операционного аналитического признака	
Операции, относящиеся к прямым расходам				
4121.3 Оплата сырья по заказу «1ЗК»	Заказ «1ЗК»	4121.3	Сырье	13К/4121.3/сыр
4122.3 Выплата заработной платы по заказу «1ЗК»		4122.3	Оплата труда	13К/4122.3/зп
4122.3 Начисления по заработной плате по заказу «1ЗК»		4122.3	Начисления по оплате труда	13К/4122.3/соц
Операции, относящиеся к косвенным расходам				
4121 Оплата электроэнергии	Оплата электроэнергии	4121	–	4121/2601
4129 Оплата прочих расходов	Оплата прочих расходов	4129	–	4129/2603

Система аналитических признаков хозяйственных операций и классификация денежного потока, раскрывающая его экономическую суть, формирует единую информационную основу для создания аналитичной формы отчета о движении денежных средств. Применение мультипроектного метода для детализации операций позволит обеспечить детализацию платежей по заказам, а соответственно, и повысить информативность регламентированной отчетной формы по ОКУД 0710004.

Библиографический список

1. *Анализ финансово-хозяйственной деятельности*: учеб. пособие / Н. С. Нечухина, И. М. Перминова, Л. И. Маслова и др. Екатеринбург : Ажур, 2017.
2. *Бороненкова С. А., Мельник М. В., Чепулянис А. В.* Анализ бухгалтерской финансовой отчетности : учеб. пособие. Екатеринбург, 2017.
3. *Новоселова А. Е., Буянова Т. И.* Трансформация отчета о движении денежных средств в условиях сближения РСБУ и МСФО // Проблемы и тенденции развития инновационной экономики: международный опыт и российская практика : материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. (Уфа, 31 октября 2017 г.) / отв. ред. Т. Б. Лейберт. Уфа : УГНТУ, 2017. С. 29–32.
4. *Онокой Т. Ю., Черненко А. Ф.* Мультипроектный метод учета денежного потока // Современные технологии управления. 2014. № 10(46). С. 24–28.
5. *Черненко А. Ф., Онокой Т. Ю.* Совершенствование учета денежного потока на основе мультипроектного метода // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 32. С. 13–26.

А. С. Солдатова, Л. И. Ванчухина
Уфимский государственный нефтяной технический университет
(г. Уфа)

Совершенствование управленческого учета для целей управления персоналом

Рассмотрены теоретические основы организации учетно-аналитического обеспечения управления персоналом, организационные аспекты управления персоналом через функциональный уровень управления, способ формирования и использования информации для целей контроля. Предложена отчетность в целях анализа удовлетворенности персонала трудом.

Ключевые слова: человеческий капитал; персонал; управленческий учет; контроль; отчетность.

В условиях высокоразвитой цифровой экономики, основанной на новых знаниях, инновационных технологиях, производство и сфера возросла роль человеческого капитала в современном мире, так как именно человеческий капитал обеспечивает появление и освоение новых высоких технологий в масштабе отдельных компаний.

В цифровой экономике, когда главным фактором развития производства и экономического роста являются знания, происходит переход от технических навыков к интеллектуальным, замещение труда знаниями, и врожденный капитал человека, его ум и профессионализм, опыт, трудовой потенциал становятся центральным звеном инновационного экономического роста и развития компаний.

Первоначально под человеческим капиталом понималась лишь совокупность инвестиций в человека, повышающая его способность к труду – образование и профессиональные навыки. В дальнейшем понятие человеческого капитала существенно расширилось, и сейчас представляет собой запас профессиональных знаний и навыков, врожденных и приобретенных способностей, мотивацию, энергию и здоровье, которые использует человек в процессе своей профессиональной деятельности.

Управление человеческим капиталом занимает особое положение для любой организации, так как без людей нет и самой организации, как хозяйствующего субъекта. Руководители ведущих компаний часто говорят, что главный потенциал их организации заключен в кадрах. Какие бы ни были прекрасные идеи, благоприятные внешние условия, новейшие технологии без хорошо подготовленного персонала высокой эффективности работы добиться невозможно [1].

В условиях конкурентной среды возросла заинтересованность в информации о размещении и использовании финансовых ресурсов организации, направленных на вознаграждения работников. Информация,

необходимая для управления предприятием, содержится в системе управленческого учета, который считают одним из новых и перспективных направлений бухгалтерской практики и который является логическим следствием эволюционного развития традиционного бухгалтерского учета.

Стратегия многих современных организаций по управлению персоналом направлена на повышение заинтересованности и участия каждого работника в процессе непрерывных улучшений и повышение эффективности работы предприятия; создание простой и прозрачной системы мотивации, основанной на понимании роли каждого человека в производственном процессе; создание условий, при которых каждый сотрудник имеет возможность приобрести знания, навыки и умения, которые востребованы в компании [2].

На основе данной стратегии могут быть разработаны ключевые показатели эффективности: текучесть ключевого персонала, реализация мероприятий, обобщенный индекс социального настроения.

Текучесть кадров – это движение рабочей силы, обусловленное неудовлетворенностью работника рабочим местом, условиями труда, быта и т. д. Для контроля данного показателя и достижения ключевых показателей эффективности нами предложена управленческая отчетность «Комплексные показатели удовлетворенности персонала».

Форма отчетности представлена в виде сравнительной таблицы «план-факт» по кварталам с оценкой изменений в сравнении с предыдущим периодом. Составляется специалистом отдела организации и оплаты труда для оперативного управления до 30 числа месяца, следующего за отчетным периодом.

На степень удовлетворенности трудом оказывают влияние такие социально-экономические показатели, как рабочее время, интенсивность и производительность труда, уровень заработной платы, условия труда. Поэтому в отчетности удовлетворенностью персонала раскрываются такие показатели: уровень заработной платы, уровень абсентеизма, текучесть кадров, производительность труда.

Уровень заработной платы определяется отношением средней заработной платы предприятия к средней заработной плате по отрасли. Последний показатель берется из статистического отчета «Среднемесячная начисленная заработная плата работников в Республике Башкортостан по видам экономической деятельности», но нужно отметить, что средняя заработная плата по предприятию считается с учетом премий. Для расчета данного показателя также используется управленческий от-

чет «Структура фонда заработной платы и численности», в котором выделяют ключевой персонал. Данный показатель в отчетности отвечает на вопросы:

- конкурентоспособна ли заработная плата по отношению к отраслевому рынку по региону;
- способен ли данный уровень заработной платы удержать ключевых сотрудников?

Например, уровень заработной платы может устанавливаться 110%, т. е. заработная плата организации должна превышать среднее значение по рынку на 10% (процент устанавливается по усмотрению менеджеров). Если не достигается запланированный уровень, руководители должны проанализировать систему оплаты труда.

Следующий показатель – уровень абсентеизма, который показывает общее количество потерянных рабочих часов в следствии отсутствия на работе [3]. Учитываются отсутствие работника в рабочее время, как по уважительной причине, так и по неуважительной причине, к которым относятся: отгулы, прогулы, неявки по невыясненным причинам (до вынесения обстоятельств), отпуск без сохранения заработной платы, опоздание (более 1 часа), отсутствие по причине болезни без справки от врача, отсутствие по причине болезни.

Данный коэффициент показывает, какой процент производительного времени теряется в течение периода из-за отсутствия сотрудников на рабочем месте. Информационной поддержкой для расчета данного показателя будет служить табель рабочего времени.

Проблемы абсентеизма сводятся к повышению текучести кадров. Текучесть персонала – движение рабочей силы, обусловленное неудовлетворенностью работника рабочим местом или неудовлетворенностью организации конкретным работником.

Коэффициент текучести – это отношение числа уволенных за определённый период (как правило, за квартал) к средней численности сотрудников за тот же период. Нормативное значение текучести 4–5%, но уменьшение текучести ниже нормативной не желательно, так как в коллективе должно происходить обновление. Для расчета данного показателя используется статистика организации по составу сотрудников: вновь пришедшие/уволенные.

Производительность труда определяет степень эффективности целесообразной деятельности людей, и влияет на экономические показатели. Она отражает способность изготовления определенного объема потребительских стоимостей в течение единицы рабочего времени.

Причинами снижения производительности труда на предприятии могут быть: условия труда, управление и организация производства на предприятии, система стимулирования.

Компания заинтересована в повышении производительности труда не только для того, чтобы улучшить свои показатели, но и для того, чтобы повысить мотивацию собственных работников. Люди должны получать конкурентоспособную зарплату за то, что вкладывают свой труд в создание добавленной стоимости.

Причиной отрицательного отклонения уровня данных показателей является эмоциональное состояние работника, для устранения данной причины руководители могут принять решение о пересмотре графика рабочего времени, возможно, предоставления выходных дней или отпуска.

На основании проанализированных данных руководство компании может принять решение в отношении: системы оплаты труда и методы мотивирования, социальной политики, условий труда и рабочего времени, политики по управлению персоналом.

Подводя итоги, нужно отметить, что главную роль в управленческом учете для целей управления персонала занимает информация, рассматриваемая как система, интегрирующая результаты процессов планирования, учета, контроля и анализа стоимостных показателей деятельности организации и является неотъемлемой частью в принятии управленческих решений. Разработанная отчетность позволит компании оценить программу стимулирования труда и ее влияние на деятельность всего предприятия, выявляя резервы по повышению прибыльности компании.

Библиографический список

1. *Александрова О. А.* Управление персоналом : учеб. пособие. Уфа, 2012.
2. *Воронова Е. Ю.* Управленческий учет : учеб. для акад. бакалавра. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2017.
3. *Сунгатуллина Л. Б.* Развитие концепции управленческого учета и анализа расходов на вознаграждение работников // Проблемы современной экономики. 2014. № 1(49). С. 106–111.

Классификация современных моделей учета затрат

Рассмотрены методы учета затрат и их применение в зарубежной и отечественной практике. Раскрыта их классификация по степени развития и отраслям использования. Особое внимание уделено новым (развивающимся) методам, таким как: стратегический анализ затрат; анализ по стадиям жизненного цикла; Target costing; Kaizen Costing; приведены их характеристики и возможности для улучшения показателей деятельности и повышения конкурентоспособности.

Ключевые слова: управленческий учет; модели учета затрат; анализ затрат; учет затрат; Strategic cost analysis; Life cycle costing; Target costing; Kaizen costing.

В условиях рыночной экономики любая компания стремится предоставить наиболее благоприятные конкурентоспособные цены, низкую себестоимость продукции, и в результате, извлечь как можно больше прибыли. Важность контроля над затратами в процессе деятельности организации является неоспоримой. Многие компании на практике в бухгалтерском и управленческом учете используют разные методы учета затрат, основываясь на специфике своего бизнеса, целей деятельности компаний в определенные моменты их жизненного цикла, профессиональном суждении [4; 5].

Исследование методов учета затрат и их применение в зарубежной и отечественной практике позволило классифицировать модели по степени развития и отраслям применения (см. таблицу).

Модели учета затрат в российской и мировой практике

Вид системы	Отрасль применения	Компании РФ	Зарубежные компании
Традиционные			
Показанный	Индивидуальное производство и мелкосерийное производство: строительство зданий, жилых комплексов, строительство космических ракет, самолетов	АО «Военно-промышленная корпорация „Научно-производственное объединение машиностроения“; Ракетно-космическая корпорация «Энергия» им. С.П. Королева, ООО «Атомстройкомплекс»	SpaceX, The Boeing Company, Laing O'Rourke, Harland & Wolff Ltd.
Попроцессный	Серийное производство: добывающие отрасли промышленности, стекольная, мукомольно-крупяная, химическая промышленность	Агропромышленный холдинг «Мираторг», ПАО «Газпром», ОАО «Уральская химическая компания» (Уралхимпласт)	Cargill, British Petroleum

Окончание таблицы

Вид системы	Отрасль применения	Компании РФ	Зарубежные компании
Попередельный	Серийное производство: деревообрабатывающая промышленность, пищевая промышленность	Алапаевский деревообрабатывающий завод (АДОЗ), ООО «Смак»	Imtex Wood Ltd.
Нормативный	Серийное производство: продукты питания, текстильная промышленность, сельскохозяйственная промышленность	ООО «Алапаевский молочный комбинат»	Agroprom company
Широко распространенные			
Standart cost	Средние и крупные производственные и не производственные компании различных отраслей	ООО «Агрофирма „Арко“»	Industrial consalting company
Direct cost	Средние и крупные производственные компании различных отраслей	ООО «Вада»	Constr-equip Ltd.
Just in time	Машиностроительная отрасль, металлургия	ПАО «Северсталь»	Toyota Motors
Activity based costing (ABC)	Строительная отрасль, многоотраслевые холдинги	ООО «Строймеханизация»	Royal BAM Group
Новые (развивающиеся)			
Strategic cost analysis	Используются в разных отраслях	–	Dare Foods
Life cycle costing	Используются в разных отраслях	–	Sahinler Holding
Target costing	Используются в разных отраслях при запуске новых направлений деятельности	ООО «Первая консалтинговая компания»	Danone SA
Kaizen costing	Используются в разных отраслях	–	McDonald's corporation

Наибольший интерес, с нашей точки зрения, представляют развивающиеся модели учета затрат.

Strategic Cost Analysis (пер. с англ. – «стратегический анализ затрат»). Этот метод учета и анализа затрат основан на создании в компании определенной цепочки образования потребительской стоимости. Каждый этап цепочки подвергается анализу на целесообразное расходование ресурсов. Как и в методе ABC, определяются носители затрат (cost driver), т.е. определенные факторы, которые так или иначе оказывают воздействие на величину затрат конкретной операции [1].

Контролируя носители затрат и уделяя особое внимание цепочке образования потребительской стоимости, можно достичь преимущества над конкурентами компании.

Данный метод помогает структурировать информацию для принятия стратегических решений по оценке затрат и измерению стоимости «барьеров», которые необходимо преодолеть конкурентам для создания устойчивого конкурентного преимущества (объем инвестиций) [3].

Life Cycle Costing (пер. с англ. – «анализ по стадиям жизненного цикла»). Основной целью и принципом данного метода являются прогноз и управление расходами на производство изделия на стадии его проектирования.

Методика основана на закупочном и производственном калькулировании, которая также включает в себя затраты за весь жизненный цикл продукта. Плановые затраты определяются по каждой стадии жизненного цикла продукта. В ходе закупочных мероприятий данная методика работает как определение самой низкой стоимости приобретения, наладки, обслуживания, сбыта или утилизации в течение срока полезного использования объекта. В процессе производства методика работает как определение расходов на производство, дохода, который принесет продукция, а также затратный механизм на каждом этапе жизненного цикла расчетной деятельности [3].

Target costing. Основной целью этого метода является лимитирование издержек, сравнение себестоимости продукции с рыночной ценой, анализ предельных издержек, а также более грамотное планирование затратного механизма и продаж.

По сути Target costing – это система, в соответствии с которой компания заранее планирует цены, затраты на продукт и маржу, которые она хочет достичь для нового продукта [2]. Если компания не может производить продукт на этих запланированных уровнях, она полностью отменяет проект. При данной системе необходимо тесное взаимодействие работников и подразделений компании. Благодаря target costing команда управления имеет мощный инструмент для постоянного мониторинга за продукцией с момента ввода в фазу проектирования и далее в течение всех жизненных циклов продукта. Метод считается одним из наиболее важных инструментов для достижения стабильной прибыльности в производственной среде.

Kaizen Costing (пер. с яп. – «непрерывное улучшение» затрат) – это метод постоянного снижения затрат. Метод направлен, в первую очередь, на снижение затрат ниже стандартного уровня, но без негативных последствий для качества, производственных рабочих, безопасности и т. д. [6].

Идея похожа на Target cost, когда менеджмент пытается добиться результата с наименьшими ресурсами. Однако Target cost используется на этапе проектирования, тогда как стоимость Kaizen cost – на этапе производства.

Сравнивая Kaizen cost и Standart cost, можно сказать, что Standart cost – это подход к контролю над расходами, учитывающий отклонения нормативов по сравнению с фактическими затратами. Это становится причиной основной критики стандартной калькуляции. Управление только отклонениями – недостаточно эффективная стратегия. Концепция Kaizen cost идет дальше и постоянно улучшает затраты.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Матвеева В. С., Буянова Т. И.* Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на производство // Экономика и предпринимательство. 2017. № 9-3(86-3). С. 945–950.
2. *Буянова Т. И.* Управленческий учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2017.
3. *Замбржицкая Е. С., Щепотьева Е. Ю., Точилкина В. П.* Применение современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в российской практике учета // Теоретические и прикладные аспекты современной науки. 2015. № 7-8. С. 58–65.
4. *Матвеева В. С.* Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости в отраслях : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.
5. *Нечухина Н. С., Полозова Н. А., Буянова Т. И.* Контроллинг как механизм успешной трансформации промышленности в цифровую экономику // Цифровая трансформация экономики и промышленности: проблемы и перспективы. СПб. : Изд-во Политех. ун-та, 2017. С. 256–277.
6. *Просвирина И. И., Проскурина В. В.* «Кайзен-костинг» как система управления затратами на современном предприятии // Научно-аналитический экономический журнал. 2016. № 5. С. 4–14.

Ф. Т. Темиров

*Ташкентский государственный экономический университет
(г. Ташкент, Узбекистан)*

Организация учета расходов будущих периодов в многопрофильных фермерских хозяйствах

На примере многопрофильных фермерских хозяйств рассмотрены вопросы учета расходов будущих периодов: состав расходов, проблемы их учета. Изложены предложения и рекомендации по признанию расходов будущих периодов и совершенствованию учета их списания при производстве сельскохозяйственных культур.

Ключевые слова: многосекторное фермерское хозяйство; списание; расходы будущих периодов; оборот; финансовый результат; незаконченное производство.

Президент Узбекистана 7 февраля 2017 г. утвердил план действий по пяти основным приоритетным направлениям развития Узбекистана

на 2017–2021 годы. Третье приоритетное направление данной стратегии ориентировано на модернизацию и ускорение развития сельского хозяйства. Реализация инвестиционных проектов, направленных на строительство новых перерабатывающих предприятий, реконструкцию и модернизацию существующего оборудования на основе передовой современной технологии по глубокой переработке сельскохозяйственной продукции, полуфабрикатов и готовых пищевых продуктов; дальнейшее расширение инфраструктурных отраслей для хранения, транспортировки и продажи сельскохозяйственной продукции¹.

Повышение эффективности экономической деятельности в многосекторных фермерских хозяйствах зависит не только от применения новой техники и технологий, но и от правильного ведения бухгалтерского учета. Поскольку основная цель ведения бухгалтерского учета заключается в предоставлении точной информации о неиспользованных запасах и обоснованных расходах.

Формирование единой информационной базы данных на основе усовершенствованных информационно-коммуникационных технологий – одна из актуальных проблем. Созданные единые информационные базы играют важнейшую роль при эффективной организации финансово-хозяйственной деятельности многопрофильных фермерских хозяйств.

Сайты Lex.uz, Norma.uz являются нормативно-правовой базой при ведении бухгалтерского учета на многопрофильных фермерских хозяйствах. В целях автоматизации учета будущих расходов на многопрофильных фермерских хозяйствах широко используются программные обеспечения 1.С и БЭМ (Бухгалтерга электрон мадад) «Электронная помощь бухгалтера». Это позволяет обеспечить надлежащую организацию и своевременный учет будущих расходов.

Во многих фермерских хозяйствах допускаются серьезные недостатки в учете расходов будущих периодов. Основная причина – отсутствие надлежащей методологии учета этих расходов.

К расходам будущих периодов в многосекторных фермерских хозяйствах могут быть отнесены:

- расходы на строительство летних навесов для скота;
- расходы на зерно клевера, посеянное в текущем году;
- расходы на расширение траншеи для силосов;
- предоплаченные арендные платежи;
- расходы на подписку научно-технической литературы на следующий год;
- расходы по улучшению состояния земель и т. д. [1].

¹ Стратегия действий по дальнейшему развитию Узбекистана в 2017–2021 годы: утв. Указом Президента Республики Узбекистан № УР-4947 от 07.02.2017 г.

Стоимость подписки на научно-техническую литературу, плата за аренду и аналогичные расходы будущих периодов должны покрываться в равных долях каждый месяц за издержки производства в течение всего срока пользования.

На наш взгляд, целесообразно разделить расходы будущих периодов на две группы в зависимости от временных рамок для их списания и признания в качестве текущих расходов соответствующего периода.

Если даты истечения срока пользования установлены условиями договора или иными документами, то будущие расходы включают в первую группу, и они являются явными. К таким будущим расходам относятся: подписка на научно-техническую литературу, журналы и газеты на следующий год; предоплаченные арендные платежи; предоплаченные гарантированные тарифы за услуги и другие подобные расходы.

Если нет возможности точно определить даты истечения срока для будущих периодов, то они включаются во вторую группу. К ним относятся силосы и печи, временные летние навесы для скота, склады для хранения кормов в зимние загоны и т. д. Эти затраты могут быть определены как расходы будущих периодов без точного периода списания. Поэтому для фермерских хозяйств особенно важно отражать в учетной политике порядок списания таких расходов на будущие периоды и установить период, в течение которого расходы должны быть списаны. Поскольку необоснованное распределение этих расходов напрямую влияет на финансовые показатели, т. е. количество неоправданных выгод увеличивается или уменьшается.

В многосекторных фермерских хозяйствах есть ряд проблем с методологией формирования учетной политики, без решения которых снижается точность и полнота сбора данных в бухгалтерском учете. Эти проблемы в основном связаны с особенностями сельскохозяйственного производства и не решены в нормативно-правовых документах, регулирующих бухгалтерский учет, что приводит к невыполнению основных принципов бухгалтерского учета, таких как «точность», «расчет», «соблюдение доходов и расходов отчетного периода»¹.

Нарушение правила «точности» заключается в отсутствии научно обоснованной методологии для частичного списания расходов, которые были понесены в течение календарного года. Это, в свою очередь, не позволяет правильно распределить доходы, произведенные в текущем году, и не обеспечивает полного применения принципа «учета доходов и расходов за отчетный период».

¹ Закон Республики Узбекистан от 13.04.2016 г. № ЗРУ-404 «О бухгалтерском учете».

В настоящее время затраты в многосекторных фермерских хозяйствах расходы растениеводства учитываются с разделением на следующие три группы:

- затраты предыдущего года на урожай текущего года;
- расходы текущего года на урожай в текущем году;
- расходы в текущем году на урожай последующих лет.

Прибыль за текущий год будет объединена с расходами первой и второй групп расходов в начале календарного года путем распределения между урожаями текущего года.

Все расходы должны быть точно определены для учета себестоимости нереализованной продукции. Они включают в себя следующие виды расходов: на осеннюю вспашку, мелиорацию земель, посевной посев, зимний посев, минеральные удобрения, выращивание новых земель и т. д.

Основная проблема – очень сложно определить период, в течение которого необходимо распределить данные расходы. Большая часть экономической литературы описывает методику, в которой момент окончательного списания расходов установлен после сбора урожая [2, с. 246].

Однако сельскохозяйственные культуры собираются в разное время года. Например, в садоводстве вишня может быть собрана в мае и июле, абрикосы – в июне, июле и августе, виноград – в мае-октябре, в июле-октябре собирают яблоки. Поэтому расходы первоначально необходимо распределить по видам сельскохозяйственных культур, а затем для расходов каждого вида продукции в учетной политике установить индивидуально срок списания. Вместе с тем, в фермерских хозяйствах имеют место расходы в текущем году, которые возникают после сбора урожая. Они относятся на непризнанную себестоимость. На наш взгляд, необходимо основываться на достижениях научной инженерии в области агрономии, почвоведения и биологии, при расчете незавершенных производственных затрат на растениеводство.

Таким образом, многопрофильные сельскохозяйственные организации не имеют четких указаний или рекомендаций относительно порядка учета и распределения соответствующих затрат, поэтому предложенные рекомендации помогут решить проблемы, надлежащим образом организовать учет и повысить качество учетной информации.

Библиографический список

1. *Ризокулов А. А.* Бухгалтерский учет в фермерских хозяйствах. Ташкент, 2009.
2. *Сотиволдиев А. С.* Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Ташкент : Труд, 2009.

М. Ж. Темирханова
Ташкентский государственный экономический университет
(г. Ташкент, Узбекистан)

Совершенствование финансовой отчетности туристических компаний в условиях перехода на международные стандарты

Рассмотрены вопросы совершенствования финансовой отчетности в туристических компаниях на основе требований международных стандартов, а также возможности дальнейшего развития процессов интеграции отраслей экономики страны, в частности компаний, занимающихся туристической деятельностью, с такими же компаниями ведущих стран мира. Предложено вместо многоэтапной системы формирования финансовых результатов предприятий, занимающихся туризмом, использовать одноэтапный подход в соответствии с международными стандартами.

Ключевые слова: международные стандарты; анализ; финансовая отчетность; финансовый учет; активы; сфера туризма; маржинальная прибыль.

Для совершенствования финансовой отчетности в туристических компаниях на основе требований международных стандартов (IAS, IFRS) проведены исследования по изучению финансовой отчетности в туристических компаниях на основе международных стандартов, а также требований к формам и порядку составлению финансовой отчетности в туристических компаниях.

В туристических компаниях составляются и представляются следующие формы финансовой отчетности¹:

- бухгалтерский баланс, форма 1 (отчет о финансовом состоянии);
- отчет о финансовых результатах, форма 2 (отчет о совокупном доходе);
- разъяснения к финансовой отчетности, справки.

По данным бухгалтерского баланса ООО «ENJOY TRAVEL», являющегося объектом исследования, проведено разделение активов и обязательств на текущие и долгосрочные активы и обязательства по требованиям, установленным в международных стандартах и проанализированы динамика и структура имущества (табл. 1).

¹ Закон Республики Узбекистан от 13.04.2016 г. № ЗРУ-404 «О бухгалтерском учете».

Таблица 1

**Анализ статей актива и пассива бухгалтерского баланса
ООО «ENJOY TRAVEL»*, тыс. сум**

Структура статей актива и пассива баланса	К началу года		К концу года		Изменение (+; -)		
	Сумма	%	Сумма	%	Сумма	%	По сравнению с началом года
1. Долгосрочные активы	24 973	70,3	21 350	10,5	-3 623	-59,8	85,4
2. Текущие активы	7 419	29,7	181 564	89,5	+174 145	+59,8	244,7
Активы баланса, всего	32 392	100,0	202 914	100,0	+170 522	-	6,2 раза
1. Источники собственных средств	30 764	93,7	54 002	26,7	+23 238	-67,0	175,5
2. Обязательства	1 628	6,3	148 912	73,3	+147 284	+67,0	914,6
Пассивы баланса, всего	32 392	100,0	202 914	100,0	+170 522	-	6,2 раза

Примечание. * Разработано на основе данных финансовой отчетности ООО «ENJOY TRAVEL» (2016).

По результатам анализа можно увидеть положительные изменения в структуре, динамике балансовых статей. Несмотря на то, что долгосрочные активы предприятия имеют тенденцию снижения (-3 623 тыс. сум, или 85,4%) (такое положение связано со старением основных средств), активная часть имущества имеет тенденцию роста в 6,2 раза в сравнении с началом года. Это, в свою очередь, указывает на увеличение платежеспособности и ликвидности компании. Источники собственных средств и сумма обязательств компании имели тенденцию к росту. Источники собственных средств выросли в основном за счет нераспределенной прибыли (15 560 тыс. сум). Обязательства выросли за счет задолженности поставщикам (65 384 тыс. сум), полученных авансов (42 357 тыс. сум) и задолженности перед бюджетом (38 710 тыс. сум) [2].

Таким образом, на основе бухгалтерского баланса, который играет важную роль в финансовых отчетах, пользователи имеют возможность оценить имущественное положение организации.

На основе сведений отчета об совокупном доходе (о финансовых результатах) туристической компании проведен анализ маржинальной прибыли и ее составляющих (табл. 2).

Маржинальная прибыль ООО «ENJOY TRAVEL»*

Показатель	Прошлый год	Отчетный год	Изменение	
			Сумма	Темп роста, %
Объем реализации	1 586 693	3 585 747	1 999 054	226,5
Переменные затраты, тыс. сум	1 245 221	2 904 455	1 659 234	233,8
Коэффициент переменных затрат	0,78	0,81	0,3	103,8
Маржинальный доход, тыс. сум	341 472	618 292	276 820	181,2
Коэффициент маржинального дохода	0,21	0,19	-0,2	90,4
Постоянные затраты, тыс. сум	325 912	360 144	34 232	110,7
Валовая прибыль от реализации, тыс. сум	15 560	258 148	242 588	172,0
Операционный рычаг	21,9	2,4	-19,5	10,9

Примечание. * Разработано на основе данных финансовой отчетности ООО «ENJOY TRAVEL» (2016).

Маржинальный доход в анализируемой компании вырос на +276 820 тыс. сум, что в процентном отношении составляет 181,2%. Несмотря на двукратный рост объема реализации (+1 999 054 тыс. сум), коэффициент маржинального дохода снизился на 0,2 пункта. Это связано с увеличением переменных затрат (+1 659 234 тыс. сум, или 233,8%) [3].

Следовательно, информация о финансовой отчетности туристических компаний на основе международных стандартов предоставляет возможности дальнейшего развития процессов интеграции отраслей экономики страны, в частности компаний, занимающихся туристической деятельностью, с такими же компаниями ведущих стран мира.

В результате исследования были сделаны следующие выводы:

во-первых, сведения, полученные при составлении и анализе бухгалтерского баланса предприятий и фирм, действующих в туристической сфере и являющихся объектом исследования (ООО «ENJOY TRAVEL»), содержат для пользователей важную информацию об имущественном положении фирмы. Важность баланса заключается в том, что он является информационной системой для оценки финансового положения компаний;

во-вторых, финансовые результаты являются системой взаимосвязанных экономических показателей, которые определяются на основе сопоставления доходов и расходов туристических предприятий. Трактовка финансовых результатов в качестве системы экономических

показателей в виде доходов, расходов, прибыли и убытка, возникающего в процессе деятельности предприятий, определяет последовательность при учете и анализе на основе порядка и правил, целей, используемых при расчете финансовых результатов. По нашему мнению, расчет конечных финансовых результатов дает недостаточную информацию для менеджеров компаний, учредителей, лиц, занимающихся финансовым управлением, анализом. Поэтому для определения финансового результата заинтересованные стороны могут определить свои правила и порядки с учетом особенностей туристического бизнеса [1];

в-третьих, в целях приведения финансовой отчетности туристических компаний в соответствие с международными стандартами название «Бухгалтерский баланс» следует заменить термином «Отчет о финансовом состоянии», включающим в себя более широкое понятие о финансово-хозяйственной деятельности. Переименовать отчет «О финансовых результатах» в «Консолидированный отчет о доходах» и порядок его составления. Данное предложение поможет привлечению инвестиций в туристические компании и повышению доверия к ним.

При определении коэффициента рентабельности активов туристических предприятий рекомендуется использовать показатель чистой прибыли. Это даст возможность более точной оценки эффективности деятельности предприятий данной сферы.

Предложено вместо многоэтапной системы формирования финансовых результатов предприятий, занимающихся туризмом, использовать одноэтапный подход. На основе этого предложения будет усовершенствован порядок определения чистой прибыли и правильного формирования доходов и расходов туристических компаний.

Библиографический список

1. *Темирханова М. Ж.* Совершенствование форм отчетностей по международным стандартам // Бюллетень науки и практики. 2017. № 11. С. 317–326.
2. *Темирханова М. Ж.* Учет финансовых результатов и анализ хозяйственной деятельности в туристических организациях // Agro-ilm. 2017. 3(47)-сон. С. 116–118 б.
3. *Temirkhanova M. Zh.* Ways to improve the accounting for liabilities in the travel agency // European Journal of Economics and management Sciences. 2017. No. 2. P. 3–6.

Е. В. Третьякова
Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)

Отраслевые особенности отражения операторами сотовой связи доходов от роуминговых сервисов в бухгалтерском учете

Рассматриваются отраслевые аспекты признания доходов от оказания услуг роуминга в соответствии с действующим российским законодательством в области бухгалтерского учета. Исследованы гражданско-понятийный аппарат, применяемый в сфере оказания международных услуг сотовой связи, отраслевые особенности роуминговых сервисов, а также их влияние на формирование бухгалтерской информации. Предложен порядок отражения операторами сотовой связи выручки от предоставления роуминговых сервисов в бухгалтерском учете в зависимости от вида оказанных роуминговых услуг: сервисов, предоставленных чужому абоненту, т. е. абоненту другой компании мобильной связи, находящемуся в сети данного оператора сотовой связи, и сервисов, предоставленных своему абоненту, т. е. абоненту данной компании мобильной связи, когда свой абонент находится в сети другой компании.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; доходы; роуминг; сотовая связь; выручка; услуги.

Практически каждому пользователю мобильного телефона известен термин «роуминг» – сервис, предоставляемый клиенту сотовой сети на территории другой телекоммуникационной компании. Состоит данный сервис в том, что абонент одного сотового оператора имеет доступ к услугам мобильной связи в зоне действия другой телекоммуникационной компании, осуществляющей деятельность в идентичной технологии или аналогичном стандарте связи. Объем доходов, получаемых телекоммуникационными компаниями от роуминговых услуг, занимает лидирующие позиции по удельному весу в структуре выручки операторов сотовой связи. Все это позволяет резюмировать, что исследование проблем методологии и отражения в доходов от роуминговых услуг бухгалтерском учете является актуальным и необходимым на современном этапе развития отраслевого учета.

Роуминг (от англ. roam – странствовать, путешествовать) – это возможность пользования услугами мобильной связи, предоставляемая абоненту, находящемуся в телекоммуникационной сети другого оператора, территориально расположенного в другом регионе страны или мира. При этом абоненту не требуется оформлять договор на оказание мобильных услуг с принимающей мобильной компанией, а оплата потребленных услуг будет списываться с его абонентского лицевого

счета. Главные условия возможности использования абонентом данного сервиса, состоят в том, чтобы в обеих сетях телекоммуникационных компаний использовался единый стандарт связи и между операторами были подписаны соответствующие соглашения.

На сегодняшний день наибольшим распространением в мире, а следовательно, и самым широким роумингом обладает стандарт GSM (англ. Global System Mobile). Технология GSM является глобальным стандартом второго поколения и лидирует по площади покрытия и числу пользователей в общемировых масштабах [2]. Помимо стандарта Global System Mobile, в крупных городах разных стран мира активно развернуты сети технологии CDMA 2000. CDMA2000 стал первой коммерчески реализованной технологией третьего поколения мобильной связи. Наиболее активно развивающимся в настоящее время считается стандарт четвертого поколения беспроводной передачи данных – LTE (Long-Term Evolution) или 4G LTE, который является развитием GSM.

Существует такое понятие, как межстандартный роуминг. В настоящее время работы по настройкам межстандартного роуминга еще ведутся. Тем не менее данный роуминг возможен при перемещениях абонента между сетями операторов некоторых стран, работающих в разных стандартах мобильной связи. Так, между технологиями Global System Mobile и сетью CDMA 2000 или спутниковой связью. Чтобы воспользоваться межстандартным роумингом, абоненту потребуется телефон, способный поддерживать связь различных стандартов, или можно использовать свою SIM-карту в телефоне местного стандарта сотовой связи.

Для обеспечения обмена роуминговыми данными между телекоммуникационными компаниями приняты специальные международные биллинговые стандарты. Биллинговый стандарт – это спецификация, определяющая структуру файлов для обмена информацией о биллинге, используемая в целях оперативной обработки роуминговых данных биллинговыми системами различных компаний сотовой связи. В настоящее время существуют три основных международных стандартных формата записей о роуминге. Это стандарты CIBIR, TAP и комбинация стандартов ANSI124 и NSDP B&S. Стандарт TAP был разработан специально для обмена биллинговой информацией компаний-операторов стандарта GSM [3].

Детализация роуминговых начислений за период представляет собой перечень пронумерованных TAP-файлов с указанием стоимости услуги. Количество TAP-файлов за месяц соответствует количеству дней месяца.

В конце расчетного периода в биллинговой системе оператора мобильной связи производится формирование отчетов о произведенных начислениях по предоставленным услугам роуминга клиентам, являющимся абонентами других компаний связи. Сгенерированная информация является базой для отражения в бухгалтерском учете мобильного оператора сумм дохода по роумингу, а также для предъявления оператором документов другим компаниям связи на основании заключенных договоров о межстандартном, международном, национальном, внутри-сетевом роуминге.

Актуальным вопросом для отражения в бухгалтерском учете доходов от роуминговых услуг является проблема выбора валюты и корректного определения курса выбранной валюты в рублевом эквиваленте для отражения в бухгалтерском учете доходов от роуминговых услуг.

Согласно п. 2 ст. 70 Федерального закона № 126-ФЗ от 07.07.03 г. «О связи» порядок расчетов между операторами связи устанавливается на основе международных эксплуатационных соглашений и рекомендаций международных организаций электросвязи, участником которых является Российская Федерация¹.

Телекоммуникационные компании, предоставляющие услуги международной сотовой связи иностранным операторам, действуют в соответствии с положениями Международного регламента электросвязи (МРЭ), утвержденного Всемирной административной конференцией по телефонии и телеграфии в Австралии в 1988 г.²

МРЭ является важнейшим нормативным документом Международного союза электросвязи (МСЭ).

Следует отметить, что Российская Федерация ратифицировала Устав МСЭ Законом № 37-ФЗ от 30.03.1995 г. В ст. 54 Устава указано, что ратификация данного Устава определяет согласие соответствующего государства соблюдать административные регламенты, утвержденные на Всемирных конференциях, до момента утверждения Устава и Конвенции³. Таким образом, данный МРЭ, являющийся частью Устава МСЭ, обладает силой международного договора для Российской Федерации и, следовательно, является неотъемлемой частью правовой системы России. В соответствии с вышесказанным МРЭ является нормативно-правовым актом, обязательным для применения телекоммуникационными компаниями на территории России.

¹ Федеральный закон от 07.07.2003 г. № 126-ФЗ «О связи».

² Регламент международной электросвязи, принятый Всемирной административной конференцией по телефонии и телеграфии в г. Мельбурн 09.12.1988 г. Заключительные акты Конференции (ВАКТТ-88).

³ Федеральный закон от 30.03.1995 г. № 37-ФЗ «О ратификации Устава и конвенции Международного союза электросвязи».

В соответствии с нормативными документами МСЭ роуминговые платежи как у российских, так и у иностранных роумеров выражаются в универсальной валюте. Наиболее известной международной универсальной расчетной единицей является единица специального права заимствования (сокращенно – СПЗ или СДР (SDR – англ. Special drawing rights)), определенная Международным валютным фондом [1]. СДР являются искусственным платежным средством и имеют только безналичную форму. СПЗ фиксируются в виде записей на счетах кредитных организаций. СДР были эмитированы в качестве средства платежа Международным валютным фондом в 1969 г.

Компании связи, осуществляющие деятельность на международном уровне, используют специальные права заимствования для выражения в них денежных величин тарифов за услуги связи, что облегчает их отраслевое взаимодействие в рамках ведения обычной хозяйственной деятельности с точки зрения стандартизации процессов взаиморасчетов в мировых масштабах.

Необходимость использования такого искусственного платежного инструмента вызвана тем, что у абонентов оператора есть возможность пользования сервисом международного роуминга в любой точке мира. И независимо от того, какой валюта используется на территории страны нахождения роумингового абонента, телекоммуникационные компании смогут корректно тарифицировать оказанные услуги мобильной связи для абонента, определить стоимость потребленных взаимных услуг, а также правильно сверить и произвести взаиморасчеты.

Курс единицы СПЗ устанавливается каждые сутки исходя из долларовой стоимости корзины из пяти ведущих валют, определяемых Международным валютным фондом как свободно используемые валюты: доллар США, евро, китайский юань, иена и фунт стерлингов, с учетом их веса в корзине. Вес валют в валютной корзине пересматривается один раз в пять лет.

Счета, или инвойсы (англ. Invoice), за международные услуги связи, выставяемые расчетной организацией в единицах специального права заимствования, пересчитываются российскими телекоммуникационными компаниями в доллары США по текущему курсу доллара США к SDR. Для универсальности взаиморасчетов между операторами сотовой связи курс единицы СПЗ в соответствии с положениями МСЭ фиксируется на определенное число месяца, предыдущего расчетному периоду.

Принципы формирования в бухгалтерском учете коммерческих организаций информации о доходах устанавливает Положение по бух-

галтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Условия и принципы признания выручки сформулированы в пунктах 12, 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации»¹. Ключевыми условиями для компаний сотовой связи является то, что услуги оказана и организация имеет право на получение этой выручки.

В целях отражения в бухгалтерском учете выручку операторов связи от роуминговых сервисов следует классифицировать на:

1) выручку от роумингового сервиса, предоставленного чужому абоненту, т. е. абоненту другой компании мобильной связи, находящемуся в сети данного оператора сотовой связи;

2) выручку от роумингового сервиса, предоставленного своему абоненту, т. е. абоненту данной компании мобильной связи, когда свой абонент находится в сети другой компании мобильной связи.

Существенным моментом является тот факт, что договорные отношения у оператора сотовой связи оформлены со своим абонентом и с оператором мобильной связи, осуществляющим деятельность на другой территории.

Таким образом, в первой ситуации, когда услуги связи оказываются чужому абоненту, оператор сотовой связи осуществляет расчеты только с иностранной телекоммуникационной компанией, а не с чужим абонентом.

В бухгалтерском учете доходы от роуминга, оказанные, по сути, другому оператору связи, отражаются следующими проводками:

1) Дебет 62 Кредит 90 1 – отражена выручка от роуминговых услуг;

2) Дебет 90 3 Кредит 68 – начислен НДС с выручки.

В соответствии с п. 3 ст. 12 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту Российской Федерации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации².

Таким образом, для корректного учета выручки от роуминговых сервисов чужому абоненту в бухгалтерском учете необходимо произвести расчет рублевого эквивалента выставленных в инвойсах доходов, выраженных в специфических платежных единицах Special drawing rights, с учетом текущего курса доллара США, исходя из условий действующих соглашений, и Российского рубля.

¹ ПБУ 9/99 «Доходы организации», утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

² Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

При рассмотрении второй ситуации, когда роуминговые услуги потребляет свой абонент, находящийся на территории осуществления деятельности другого оператора сотовой связи, следует отметить, что в платежах задействованы все стороны. Чужая компания мобильной связи предъявляет инвойс оператору, который списывает средства с абонентского счета своего клиента. Таким образом, в бухгалтерском учете телекоммуникационной компании необходимо отразить платежи, произведенные в пользу партнера, а также средства, списанные с абонентского счета своего клиента, за услуги роуминга.

Независимо от того, что в данном случае юридические взаимоотношения существуют между телекоммуникационными компаниями, оператор мобильной связи имеет право, физически осуществляя деятельность на территории РФ, предоставлять роуминговый сервис своему клиенту, по факту оказанные чужим оператором. Нормативным основанием для этого является порядок регулирования взаимоотношений при подписании договора возмездного оказания услуг в соответствии со ст. 780 Гражданского кодекса РФ¹. Таким образом, компания связи может передать обязательства по предоставлению услуг связи другим компаниям связи, а не предоставлять роуминговый сервис лично, закрепив данное условие в контракте с клиентом на оказание услуг.

В бухгалтерском учете доходы от роуминговых услуг, оказанных своему абоненту на территории иностранного государства, отражаются проводками:

- 1) Дебет 62 Кредит 90 1 – отражена выручка от роуминговых услуг;
- 2) Дебет 90 3 Кредит 68 – начислен НДС с выручки.

При этом доходы отражаются в соответствии с действующими на момент оказания роуминговой услуги тарифами.

Тарифы на услуги связи телекоммуникационные компании, как правило, утверждают в рублях.

Основной целью данной статьи является исследование специфических инновационных процессов мобильной связи, таких как международные роуминговые сервисы, а также разработка основных принципов отражения в бухгалтерском учете транзакций компаниями связи при оказании роуминговых услуг. Для достижения поставленной цели были решены задачи:

- исследованы правовые основы предоставления роуминговых сервисов и их влияние на формирование бухгалтерских данных;
- изучена экономическая сущность предоставления роуминговых сервисов и их свойств с точки зрения отражения в учете.

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) (ред. от 26.01.2007 г.).

Научная новизна статьи состоит в теоретическом обосновании вопросов учета доходов от предоставления роумингового сервиса телекоммуникационными компаниями, а также их практическом решении.

Практическая ценность статьи состоит в возможности применения результатов для учета выручки от оказания роуминговых услуг.

Библиографический список

1. *Борисов А. Н.* Комментарий к Федеральному закону «О валютном регулировании и валютном контроле». М. : Юстицинформ, 2004.
2. *Голубицкая Е. А., Жигульская Г. М.* Экономика связи: учебник. М. : Радио и связь, 2003.
3. *Закиров З. Г., Надеев А. Ф., Файзуллин Р. Р.* Сотовая связь стандарта GSM. Современное состояние, переход к сетям третьего поколения. М. : Экотрендз, 2004.

Р. О. Холбеков

*Ташкентский государственный экономический университет
(г. Ташкент, Узбекистан)*

Производственный учет и его организация

На основе мнений и рекомендаций зарубежных и отечественных ученых автором предложено определение и разработаны критерии дифференциации и взаимосвязи финансового, управленческого и производственного учета. Раскрывается необходимость разработки и внедрения теоретических, практических, научно обоснованных предложений с целью создания и совершенствования методологии производственного учета.

Ключевые слова: учетная политика; управленческий учет; финансовый учет; налоговый учет; производственный учет; производственные особенности.

С введением иностранных инвестиций в экономику Республики Узбекистан началась интеграция бухгалтерского учета. Новые условия, принципы, методы, учетные записи и типы отчетов отображаются в текущей системе учетных записей. Теперь учет был введен в стадию непосредственного участия не только в хозяйствующем субъекте, но и в мониторинге, регистрации, анализе и сборе информации о процессах, происходящих на предприятии. В результате внедрения новых терминов, принципов и методов в системе текущего учета появились такие типы учетов, как финансовый, управленческий и производственный учеты.

В период после Второй мировой войны методы, используемые в Соединенных Штатах Америки, не соответствовали требованиям управления из-за научно-технического прогресса, изменения методов

производства обострения социально-экономической ситуации, внутренней и внешней конкуренции, усилении инфляции. В этих условиях в 1950-х годах в системе учета США появились новые направления.

Существуют разные мнения о различии и единстве разных направлений учетной системы. Многие ученые сформулировали свои рекомендации по критериям отличия финансового, производственного и управленческого учета в своих научных работах. Например, А. Д. Шеремет [6] описывает взаимосвязь данных элементов (рис. 1).

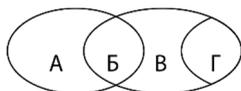


Рис. 1. Взаимосвязь видов бухгалтерского учета:

А – производственный учет; Б – финансовый учет (для внутреннего управления); В – узкий финансовый учет (для внешнего использования); Г – финансовый учет

А. Д. Шеремет описывает существование вышеупомянутых учетных единиц и их взаимосвязь. По его мнению, учетная запись управления является связующим звеном между финансовыми и производственными учетами, а налоговый учет – в финансовом учете.

Г. М. Лисович и И. Ю. Ткаченко [3] представили взаимосвязь следующим образом (рис. 2).

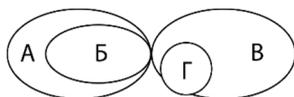


Рис. 2. Связь между видами учета:

А – управленческий учет; Б – производственный учет; В – финансовый учет; Г – налоговый учет

Как показано на рис. 2, управленческий учет тесно связан с производственным учетом, налоговый учет состоит в финансовом учете, и эти виды учета в определенной степени взаимосвязаны.

Б. А. Хасанов [5] учет делит на два вида и показывает их взаимосвязь (рис. 3).

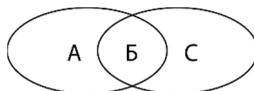


Рис. 3. Связь между компонентами учета:

А – управленческий учет; Б – учетная политика; С – финансовый учет

Как видим, данный автор оперирует двумя составляющими, составляющими финансового и управленческого учета, в качестве учетной политики их взаимосвязи.

А. Каримов, Ф. Исламов, А. Авлокулов [2] делят бухгалтерский учет на управленческий, финансовый и налоговый.

С. С. Сатубалдин отмечает, что производственные и финансовые отчеты были объединены, поскольку все внутренние процессы учета отражены в главной книге [4].

По мнению А. К. Ибрагимова, «учет производственных издержек можно вести и на производственном и на финансовом учетах. Если производственный учет действует с целью управления хозяйствующим субъектом и определением производственной себестоимости, финансовая отчетность будет использоваться для управления финансовой и коммерческой деятельностью и подготовки финансовой отчетности» [1].

Многие ученые также высказывали мнения о производственном учете. А. Д. Шеремет рассматривает производственный учет как отдельный тип учетной записи. Я. В. Соколов и другие ученые указали, что термин «бухгалтерский учет» заменил термин «производственный учет», который относится к термину «бухгалтерский учет производства». Г. М. Лисович и И. Ю. Ткаченко считают производство частью бухгалтерской отчетности.

По нашему мнению, термин «производственный учет» не является новинкой, поскольку это мнение вышеупомянутых ученых. Необходимо только обосновать свою методологию, методы и принципы на практике и в научных терминах. Производственный учет, являясь частью системы бухгалтерского учета, которая обобщает информацию о производственных издержках, определяет финансовые результаты, управляет решениями и контролирует их эффективность, выступают источником информации для финансового и управленческого учета.

Система учета затрат служит измерению стоимости для каждого типа продукта и обеспечивает управление затратами, учет расходов и затрат на производство. Организация его работы зависит от пожеланий менеджера. Требования администрации и ожидания также принимаются во внимание при принятии управленческих решений. Финансовый и производственный учет являются объективными, потому что они отражаются одни и те же события. Наряду с этим, многие ученые Республики Узбекистан как основной источник управленческого учета используют постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан № 54 от 05.02.1999 г. «О составе затрат и порядок формирования финансовых результатов». По нашему мнению, эта положение является основой организации финансового учета, т. е. является обязательным

к применению. Учет затрат должен быть организован как в бухгалтерском финансовом, так и управленческом производственном учете.

Как следует из приведенных выше мнений, есть некоторые проблемы в развитии национального бухгалтерского учета и создании единой системы учета в Узбекистане. Особенно важно разрабатывать и внедрять теоретические, практические, научно обоснованные предложения и рекомендации по разработке, созданию и совершенствованию методологий финансового, управленческого и производственного учета, которые являются разделами и типами бухгалтерского учета.

Исходя из исторических источников, мы хотели бы дать наши предложения экономистам, используя их идеи в этой области. Из-за изменений в развитии науки и техники, форм собственности и государственной учетной политики можно изменить организационную структуру, методологию и принципы бухгалтерского учета. Но как система она сохраняет свою роль и свое место в экономике общества. Некоторые ученые продолжают использовать понятие «финансовый учет» вместо «бухгалтерский учет» и считают, что бухгалтерский учет есть составляющая финансовой системы. Существуют также взгляды, что «финансовый учет» является частью финансов.

На основе исследования мы опишем организационную структуру бухгалтерского учета (рис. 4).

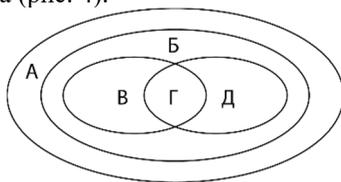


Рис. 4. Организационная структура бухгалтерского учета:

А – система бухгалтерского учета; Б – учетная политика;
В – финансовый счет; Г – производственный счет; Д – управленческий учет

Как видно на рис. 4, производственный учет является частью учетной политики, как и другие типы учета. Его организация должна быть в рамках учетной политики ведения бизнеса. Информация производственного учета отображается как связь между финансовыми и управленческими учетами. Также важно отметить, что организация производственного учета не является обязательным требованием для всех предприятий. Различия могут быть обусловлены конкретными производственными особенностями предприятий.

Библиографический список

1. *Ибрагимов А. К., Каримов А. А.* Учет в совместных предприятиях. Ташкент : Узбекистан, 1999.
2. *Каримов А. А.* Бухгалтерский учет : учебник. Ташкент : Шарк, 2004.
3. *Лисович Г. М., Ткаченко И. Ю.* Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК. Ростов н/Д : МарТ, 2000.
4. *Сатубалдин С. С.* Учет затрат на производство в промышленности США. М. : Финансы, 1980.
5. *Хасанов Б. А.* Управленческий учет: теория и методология. Ташкент : Молия, 2003.
6. *Шеремет А. Д.* Управленческий учет. М. : ФБК-ПРЕСС, 1999.

А. В. Хрулева, Т. И. Буянова

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Развитие учетной политики в России

Проанализированы исторические аспекты развития учетной политики в России. В хронологической последовательности рассмотрены изменения содержания учетной политики. Показано, что учетная политика представляет собой набор принципов, приемов и правил ведения учета, установленных внутренней документацией компании и влияющих на основные показатели ее деятельности (себестоимость, прибыль, стоимость имущества и др.).

Ключевые слова: учетная политика; бухгалтерский учет; предприятие; история.

Важнейшую роль в хозяйственной деятельности экономического субъекта играет учетная политика, которая является одним из основных документов, устанавливающих правила ведения бухгалтерского и налогового учета. Эффективность управления хозяйственной деятельностью предприятия и снижение имущественных рисков во многом зависят от правильно сформулированной учетной политики [2].

Учетная политика – это набор принципов, приемов и правил ведения учета, установленных внутренней документацией компании, соответствующих стратегии развития компании и позволяющих получить максимальный эффект от учета. В данном случае под эффектом понимается качество сформированной финансовой отчетности организации в целом, отдельных статей и показателей, их достоверность, доступность и полезность для большого круга пользователей [6].

В 1992 г. с принятием Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, которое было утверждено приказом

Минфина России от 20.03.1992 г. № 10, понятие «учетная политика» вошло в бухгалтерские термины и стало применяться на практике. В этом нормативно-правовом акте:

- был сформулирован один из принципов учетной политики – принцип последовательности применения учетной политики;
- был установлен метод определения выручки от реализации продукции, работ, услуг.

Под учетной политикой понималась возможность выбора метода определения выручки от реализации продукции, работ, услуг: «по оплате» или же «по отгрузке». Однако в дальнейшем понятие расширяется и начинает использоваться в смысле выбора одного из нескольких допускаемых законодательством способов бухгалтерского учета [3].

Первым национальным российским стандартом по бухгалтерскому учету было Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/94), утвержденное в 1994 г. После его принятия всё чаще стали использовать международные принципы в российском бухгалтерском учете. Например, принцип последовательности применения учетной политики, принцип полноты отражения всех фактов хозяйственной деятельности предприятия, принцип осмотрительности, принцип приоритета содержания над формой, принцип непротиворечивости, а также принцип рациональности бухгалтерского учета [1].

В 1996 г. в силу вступил Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», в котором учетная политика стала одним из важнейших элементов российского бухгалтерского учета. Закон установил необходимость формирования учетной политики, ее документального оформления и последовательного применения, а также определил основные ее элементы. Но как такового понятия «учетная политика» сформировано не было.

В 1998 г. принято обновленное Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденное приказом Минфина России от 09.12.1998 г. № 60н. В новом Положении были определены принципы формирования, изменения и дополнения учетной политики, а также особенности раскрытия информации в бухгалтерской финансовой отчетности.

В 2008 г. ПБУ 1/98 утратило силу в связи с введением нового Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), которое действует по настоящее время (ред. от 28.04.2017 г.). Принятие нового стандарта было вызвано необходимостью актуализации положения в соответствие с нормативно-правовыми актами, вступившими в действие после 1998 г. Кроме того, необходимо

было решать задачу сближения российских правил формирования учетной политики организации с международными стандартами финансовой отчетности [4].

Вступление в силу Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. законодательно закрепило понятие «учетная политика» и задало новое направление для дискуссий в специальной и научной литературе [5].

28 апреля 2017 г. в ПБУ 1/2008 были внесены изменения, касающиеся, в основном, способов ведения бухгалтерского учета:

– введена норма, в соответствии с которой, если федеральный стандарт бухгалтерского учета допускает несколько способов учета, то при выборе одного из них преимущество следует отдавать МСФО, а затем уже федеральным и отраслевым стандартам. Организация вправе не применять российские стандарты, если нормы отечественных стандартов бухгалтерского учета расходятся с положениями МСФО;

– организации, которые вправе применять упрощенную бухгалтерскую отчетность, при отсутствии в федеральных стандартах бухучета способов ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу вправе руководствоваться требованием рациональности;

– добавлено положение, согласно которому учетная политика организации должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности данной информации.

Таким образом, формирование основных показателей хозяйственной деятельности организации, ценовой политики и налогового планирования невозможно без учетной политики, так как она влияет на величину себестоимость продукции, прибыль, налоги, показатели финансового состояния предприятия и т. д.

Учетная политика – системообразующий фактор бухгалтерского учета организации, который позволяет принимать в расчет особенности ее финансово-хозяйственной деятельности и формировать совокупность конкретных методов и форм ведения учета.

Библиографический список

1. *Арсенов А. В.* История развития понятия учетной политики организации // Научные исследования и их практическое применение. Современное состояние и пути развития: материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Одесса, 4–15 октября 2011 г.). Одесса : Черноморье, 2011.

2. *Бороненкова С. А., Власова И. Е., Буянова Т. И.* Совершенствование учетного обеспечения управления имущественными рисками хозяйствующего субъекта // Аудит. 2018. № 6. С. 27–32.

3. *Нечехина Н. С.* Бухгалтерский учет и анализ (исторический аспект) : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.

4. *Нечехина Н. С., Дударева А. А.* Особенности формирования учетной политики согласно РСБУ И МСФО // Социально-экономический потенциал территорий и перспективы развития : сб. материалов междунар. науч.-практ. конф. (Коломна, 21 апреля 2016 г.). Коломна : ГСЭУ, 2016. С. 306–309.

5. *Шевелева Е. А.* Роль учетной политики в процессе организации бухгалтерского учета на предприятии // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Сер.: Экономика и менеджмент. 2015. № 3. С. 74–78.

6. *Шевчук О. В., Буянова Т. И.* Влияние учетной политики на отдельные статьи бухгалтерского баланса // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике : сб. науч. ст. / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой. Пермь : ПГНИУ, 2016. С. 152–159.

Р. Ш. Шарафутдинова, Ю. Р. Руднева

*Уфимский государственный нефтяной технический университет
(г. Уфа)*

Совершенствование оценки эффективности инвестиционных проектов в нефтепереработке

Представлен анализ типовой методики оценки эффективности инвестиционных проектов и выявлена некорректность расчета отдельных показателей эффективности. Предложены рекомендации по устранению этих недостатков. Приведен пример расчета ставки дисконтирования в современных условиях.

Ключевые слова: инвестиционный проект; нефтепереработка; горизонт расчета; ставка дисконтирования; показатели эффективности.

Инвестиции являются важнейшей экономической категорией и играют исключительно важную роль, как на макро-, так и на микроуровне, и в первую очередь для простого и расширенного воспроизводства основных фондов, структурных преобразований, получения максимальной прибыли и на этой основе решения многих социальных проблем [4].

Перед тем как одобрить или отклонить какой-либо инвестиционный проект, необходимо произвести оценку его эффективности [1; 3]. Любая оценка эффективности проекта производится на основании утвержденных на предприятии схем оценки, принципов и методик.

Оценка проводится в два этапа. На первом этапе осуществляется оценка эффективности бизнес-проекта в целом и сущность первого этапа заключается в агрегированной экономической оценке проектных решений и создание условий для поиска инвесторов. Для локальных проектов проводят только коммерческую оценку эффективности, после чего можно переходить ко второму этапу. Для общественно значимых

же проектов, в первую очередь, проводят оценку общественной эффективности и только после – коммерческой.

После того, как будет выработана схема финансирования, осуществляется второй этап оценки. На этом этапе определяется состав участников, финансовая реализуемость и эффективность участия в проекте каждого из них.

Оценка эффективности инвестиционного проекта производится в соответствии с методическими рекомендациями¹ на стадиях:

- разработки инвестиционного предложения;
- разработки обоснования инвестиций;
- разработки технико-экономического обоснования;
- осуществления инвестиционного проекта.

В процессе анализа методологической базы был рассмотрен порядок определения показателей оценки эффективности проектов в крупных нефтяных компаниях России² и сделаны следующие выводы.

Во-первых, как правило, в компаниях используют необоснованную фиксированную ставку дисконтирования, по которой рассчитываются все проекты, независимо от масштаба и вида бизнес-проекта.

Во-вторых, не конкретизируется метод определения фиксированного горизонта расчета, не рассмотрены факторы, способные повлиять на данный срок.

В-третьих, в случае если, горизонт расчет больше срока службы актива, не учитываются инвестиции на продление срока службы данного актива в рабочем состоянии

В-четвертых, в методиках идет речь только об оценке экономической эффективности, не упоминая о других видах эффективности, такой как социальной или экологической.

В-пятых, прописана необязательность расчетов ключевых показателей эффективности для проектов на поддержание активов.

На основании выявленных недостатков методической базы компаний нефтяной отрасли по оценке эффективности инвестиционных проектов предлагаются пути улучшения оценки. Среди них можно выделить такие, как:

1) *обоснованный выбор ставки дисконтирования*. Она оказывает заметное влияние на точность показателей экономической эффективности оцениваемого инвестиционного проекта (таких как чистый дисконтированный доход, дисконтированный срок окупаемости инвестиций,

¹ Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов, утв. Минэкономики РФ, Минфин РФ, Госстроем РФ 21.06.1999 г. № ВК 477.

² ПАО «Роснефть». Методические указания по оценке эффективности инвестиционных бизнес-проектов.

рентабельность инвестиций и др.). Выбор корректного значения коэффициента дисконтирования должен, несомненно, основываться на теоретических подходах к его определению, иметь обоснование, учитывающее особенности тех или иных проектов, включая источники их финансирования. Стоит предусмотреть возможность изменения ставки по этапам реализации проекта. Это необходимо, так как максимальный уровень риска присущ начальному этапу реализации инвестиционного проекта, а именно для инвестиционной и началу эксплуатационной стадии жизненного цикла инвестиционного проекта. Выбираемая для проектов ставка дисконтирования должна быть объяснима для инвестора, понятна для заказчика и сопоставима для различных проектов или вариантов их реализации показателем, основной целью которого является приведение разновременных финансово-экономических данных к единой базе расчета. В таблице продемонстрирован пример возможного расчета ставки дисконтирования для проекта по монтажу теплообменника на установке висбрекинга гудрона с горизонтом расчета 8 лет.

Расчет ставки дисконтирования кумулятивным методом

Вид риска	Премия за риск, %		
	2016	2017–2018	2019–2023
Риск изменения границ проекта	2,5	2,5	–
Риск увеличения бюджета проекта	3,0	2,5	0,5
Риск некачественного проектирования	2,0	0,5	–
Риск срыва поставки оборудования	1,0	1,0	–
Риск недостижения проектных показателей	1,5	1,5	1,0
Риск невыполнения всего предусмотренного объема работ	2,0	2,0	–
Безрисковая ставка	8,08	8,08	8,08
Ставка дисконтирования	20,08	18,08	9,58

В целом аналогичные результаты будут получены по любому проекту. Ставка рассчитывается по кумулятивному методу. Как правило, за каждый вид риска конкретная величина премии определяется экспертным путем, следовательно, носит субъективный характер.

На инвестиционной стадии формируются производственные мощности проекта, решаются разные, в том числе связанные с оформлением вещных прав на различные объекты недвижимости, оформляются лицензии и пр. В процессе решения могут возникнуть неожиданные сложности, проблемы, задержки во времени, которые невозможно было предвидеть, поэтому инвестиционная стадия характеризуется повышенными рисками.

Риски в начале эксплуатационной стадии также высоки, так как в этот период новое производство только начинает осваиваться, что связано с высоким уровнем неопределенности. В то же время, при условии

успешного прохождения проблемного периода, уровень риска на последующих этапах реализации инвестиционного проекта снижается, что и отражено в таблице;

2) *конкретизация расчета фиксированного срока*, учитывая масштабы, виды и цели проектов, отказаться от закрепленных на предприятиях сроков горизонтов расчетов. На настоящий момент на практике для инвестиционных проектов, требующих значительных капитальных затрат, горизонт расчета используется, как правило, сроком около 20 лет, для менее дорогих проектов принимается срок примерно в 10 лет, что является допущением;

3) *применение горизонта расчета, равного сроку службы актива*, т. е. следует принимать к расчету инвестиции на увеличение срока службы актива;

4) *оценка*, помимо экономической эффективности, *экологической, социальной и других видов эффективности путем корректировки денежных потоков*. Экологический поток инвестиционного проекта состоит из экологического притока денежных средств, который определяется как суммарный предотвращенный экологический ущерб в результате осуществления природоохранной деятельности, и экологической составляющей оттока денежных средств, который представляет собой затраты на реализацию природоохранных мероприятий, предусмотренных инвестиционным проектом. Общественная отдача от реализации инвестиционного проекта может быть выражена через поступления доходов в виде социальных отчислений, направляемых на улучшение пенсионного, социального, обязательного медицинского обслуживания населения, повышение уровня жизни населения и т. д. [2];

5) *расчет показателей экономической эффективности для проектов на поддержание активов*. Проекты на поддержание могут требовать значительных капитальных вложений или не иметь очевидной целесообразности дальнейшего поддержания актива. Следовательно, несмотря на то, что собой представляет проект, необходимо производить по ним расчет.

В результате проведенного анализа методической базы по оценке эффективности инвестиционных проектов ведущих нефтяных компаний России выявились недостатки и допущения, которые сказываются на качестве проведения оценки эффективности бизнес-проектов в отрасли, занимающую одну из главных позиций в экономике страны. Обнаруженные допущения проявляются в необоснованности таких показателей для оценки эффективности, как ставка дисконтирования, срок горизонта расчета и т. д.

Итак, предложенные рекомендации по совершенствованию методической базы способны повысить точность оценки инвестиционных проектов, что может быть оценено весьма положительно.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А.* Экономический анализ в управлении предприятием // Экономический анализ: теория и практика. 2016. № 2. С. 47–51.
2. *Кильдибекова Э. О.* Совершенствование метода оценки экономической эффективности инвестиционных проектов // Инновационная наука. 2015. № 6. С. 91–92.
3. *Маслова Л. И.* Анализ финансовых вложений организации // Финансовые и правовые аспекты социально ориентированного инвестирования : материалы междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 17 октября 2017 г.) / отв. за вып. М. С. Марамыгин, В. П. Иваницкий, Н. А. Истомина. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2017. С. 181–185.
4. *Шевчук О. В., Буянова Т. И.* Сравнение российской и международной практики учета финансовых инструментов и пути совершенствования учета в России // Труды Уральского государственного экономического университета: в 2 т. / отв. за вып. Е. Б. Дворядкина. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016. Т. 2. С. 114–119.

Ш. Т. Эргашева, А. С. Туркманов

*Ташкентский государственный экономический университет
(г. Ташкент, Узбекистан)*

Стратегия современного развития бухгалтерского учета

Рассмотрены вопросы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Узбекистан. Обобщены основные новации в организации учетной работы на предприятии; сделан акцент на анализе неопределенностей, приводящих к возникновению специфических бухгалтерских рисков.

Ключевые слова: нормативные акты по бухгалтерскому учету; новации в учетной работе; бухгалтерские риски.

В настоящее время международные стандарты финансовой отчетности начинают все шире использоваться хозяйствующими субъектами при подготовке бухгалтерской информации, направленной на удовлетворение потребностей внешних пользователей. Это обосновано целым рядом причин, таких как повышение качества информации, снижение стоимости капитала, облегчение доступа на рынок капитала.

Однако переход к международным стандартам финансовой отчетности невозможен без знания этих стандартов. Как показали масштабные социологические исследования, проведенные в Республике Узбекистан, уровень знаний международных стандартов финансовой отчетности находится на среднем уровне. Именно поэтому Европейский Союз провел финансирование сразу нескольких проектов, целью которых является получение специалистами достаточно глубоких знаний по международным стандартам финансовой отчетности, без которых ведение учета по принципам, заложенным в эту систему, будет просто невозможным.

Бухгалтерский учет призван создать необходимое информационное обеспечение производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия. Ему принадлежит решающая роль в формировании полной и достоверной информации о деятельности хозяйствующего субъекта и его имущественном положении; обеспечении информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям для принятия различных решений; предотвращении отрицательных результатов хозяйственной деятельности предприятия и выявлении внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Многие ученые [2; 3; 4] подчеркивают, что бухгалтерский учет является инструментом бизнеса, способствует совершенствованию предприятия производства, оперативного и статистического планирования, прогнозирования и анализа хозяйственной деятельности.

Организация и ведение бухгалтерского учета в Республике Узбекистан регулируется нормативно-правовыми актами, которые в зависимости от назначения и статуса состоят из четырех уровней:

1-й уровень: законодательные акты, указы Президента и постановления Правительства Республики Узбекистан. К ним относятся: Закон «О бухгалтерском учете»; Гражданский кодекс РУз.; другие законы; постановления Кабинета министров РУз;

2-й уровень: бухгалтерские стандарты, представляющие собой положения по бухгалтерскому учету, например: НСБУ-1 «Учетная политика и финансовая отчетность»; НСБУ-12 «Учет финансовых инвестиций» и др. В настоящее время разработано 23 НСБУ;

3-й уровень: инструктивные и методические указания; инструкции; нормативные акты Министерства финансов РУз и отраслевых министерств и ведомств;

4-й уровень: внутренние документы организации – учетная политика; рабочий план счетов; технологии обработки учетной информации и др.

Все четыре уровня составляют общую взаимосвязанную систему нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Новый характер государственного и общественно-профессионального регулирования бухгалтерского учета в современных условиях привел к следующим основным новациям в организации учетной работы на предприятии:

- изменился характер ответственности предприятия за ведение им бухгалтерского учета и составление отчетности;

- изменились роли руководства предприятия и бухгалтерской службы в управлении бухгалтерским учетом на предприятии;

- одним из основных направлений в организации бухгалтерского учета стало использование средств и методов бухгалтерского учета для управления бухгалтерскими рисками в целях обеспечения непрерывности деятельности предприятия;

- усилена роль внутреннего контроля и внутреннего аудита и обеспечения непрерывности деятельности предприятия;

- заметно повысились требования к профессиональному уровню бухгалтера;

- значимой становится роль профессионального суждения в принятии специалистами-бухгалтерами решений, направленных на обеспечение непрерывности деятельности предприятия;

- изменился характер бухгалтерской профессии, что привело к необходимости учитывать при организации бухгалтерского учета на предприятии социально-психологические аспекты бухгалтерской деятельности в рыночной экономике;

- существенно расширилось использование компьютерных технологий и средств Интернета в бухгалтерском учете, что потребовало решения вопросов обеспечения информационной безопасности с учетом специфики бухгалтерских процедур.

Особенностью современной организации учетной работы является наличие разрывов во времени между моментом принятия решений по выбору способов учета и закрепления их в учетной политике, моментом формирования и представления бухгалтерской отчетности заинтересованным внешним пользователям, а также моментом принятия решений этими пользователями.

В результате в отношениях между предприятием и пользователями возникает неопределенность, которая приводит к возникновению специфических бухгалтерских рисков [1]. Необходимость учета влияния этих рисков на достижения непрерывности деятельности экономических субъектов уже признана в международной учетной практике.

Однако конкретный механизм по реализации процедур управления бухгалтерскими рисками сегодня изучен в недостаточной степени.

Претворение в жизнь идеи широкого участия профессионального сообщества бухгалтеров в дальнейшем совершенствовании принципов и правил бухгалтерского учета, в их адаптации к постоянным изменениям в экономических отношениях будет способствовать снижению неопределенности и рисков в бухгалтерском учете. Это благоприятно отразится на процессе обеспечения непрерывности деятельности предприятия за счет использования инструментария бухгалтерского учета.

Библиографический список

1. *Мокина Н. С., Бороненкова С. А.* Сущность и классификация рисков // Перспективы развития бухгалтерского учета, аудита, финансово-ревизионного и налогового контроля в современных условиях международной интеграции экономики : материалы V Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 10–11 октября 2014 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2014. С. 66–69.
2. *Расторгуева Р. Н., Постникова Л. В.* Бухгалтерский учет: учебник. М. : КолосС, 2006.
3. *Хосиев Б. Н.* Приоритеты развития бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. М. : УМОЦ, 2007.
4. *Эргашева Ш. Т.* Бухгалтерский учет : учеб. пособие. Ташкент : Изд-во «Иктисод-молия», 2010.

М. П. Ямова, Е. В. Третьякова

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Особенности учета операций по договору займа в ломбарде

Рассмотрены вопросы доступности финансовых услуг, используемых для решения многих социально значимых задач кредитными и некредитными финансовыми организациями, в том числе ломбардами. Сделан акцент на особенностях учета операций по договору займа, возникающих доходах и расходах; охарактеризованы различные подходы к учету залогового имущества.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; некредитные финансовые организации; ломбарды; залог имущества; невыкуп; уровень ответственности.

Основными субъектами финансового рынка являются финансовые организации, существующие в виде кредитных финансовых организаций и некредитных финансовых организаций, среди которых выделяются ломбарды.

В целом институт залоговых операций регламентируется Гражданским кодексом РФ. В соответствии со ст. 358 части первой ГК РФ «принятие от граждан в залог движимого имущества, предназначенного для личного потребления, в обеспечение краткосрочных кредитов может осуществляться в качестве предпринимательской деятельности специализированными организациями – ломбардами»¹. В настоящее время, основным законодательный акт, регулирующий деятельность ломбардов – Федеральный закон от 19.07.2007 г. № 196-ФЗ «О ломбардах» (далее – Закон о ломбардах).

Рынок ломбардов широко представлен на территории России. Данные юридические лица имеют специфику деятельности, которая отражается на ведении бухгалтерского учета. Рассмотрим отражение в бухгалтерском учете ломбарда операций выдачи и возврата займа, реализации предметов залога.

В ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» отражены два ключевых для бухгалтерского учета ломбарда момента: денежные средства, переданные заимодавцем по договору займа, не являются расходами организации, а денежные средства, возвращенные заемщиком в рамках исполнения обязательств по займу, не являются доходами организации.

Согласно п. 5 ст. 2 Закона о ломбардах «ломбард не вправе пользоваться и распоряжаться заложенными и сданными на хранение вещами»². Таким образом, право собственности на предметы залога и вещи, сданные на хранение, к ломбарду не переходит, вследствие чего они учитываются на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», или 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Передача ломбардом денежных средств заемщику отражается бухгалтерской проводкой: Дебет счета 58 субсчета «Предоставленные займы» Кредит счета 50 «Касса» по первоначальной стоимости, равной сумме фактически переданных заемщику денежных средств. Исполнение обязательств заемщиком по погашению задолженности по договору займа отражается обратными проводками [1].

Проценты, получаемые ломбардом по предоставленным займам, по нашему мнению, необходимо отражать в составе доходов от обычных видов деятельности. Доходы в виде процентов ломбарда признаются в бухгалтерском учете по мере их начисления, исходя из условий договора микрозайма.

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации.

² Федеральный закон от 19.07.2007 г. № 196-ФЗ «О ломбардах».

В соответствии с ПБУ 9/99 проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств, относятся к прочим доходам [3]. Однако в п. 5 ПБУ 9/99 указано, что если какой-то из прочих доходов возникает от деятельности, которая является для организации основной, то и доход следует рассматривать, как доход от обычных видов деятельности. На эту же возможность указывает пункт 34 ПБУ 19/02, согласно которому доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими поступлениями.

Для удобства ведения учета к субсчету 90-1 «Выручка» ломбардам следует открыть субсчета 2-го порядка [1]: «Выручка от предоставления займов (проценты)», «Выручка от реализации предметов залога» и т. д.

Начисление процентов в учете ломбарда отражается следующим образом: Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит 90-1, субсчет «Выручка от предоставления займов (проценты)». В результате в учете на счете 76 формируется дебиторская задолженность физического лица.

В случае отражения в бухгалтерском учете реализации ломбардом предмета залога счет 90 «Продажи» и счет 91 «Прочие доходы» не используются, в связи с тем, что у ломбарда не возникает дохода (так как заложенная вещь не является собственностью организации). Существует два подхода к отражению стоимости предмета залога, которая превышает сумму займа и не востребована заемщиком [2; 4].

Первый подход – доходы следует отражать в составе доходов от основных видов деятельности на отдельном субсчете счета 90 «Продажи». В качестве обоснования позиции приводится пункт 4 ПБУ 9/99, в котором говорится, что «для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения». В п. 5 ПБУ 9/99 сказано: «доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг».

На основании указанных выше норм ПБУ 9/99 делается вывод о том, что, так как продажа предметов залога является для ломбарда обычным видом деятельности (всегда существует определенный процент не возврата займов), а поступления от продажи невостребованной вещи часто превышают сумму задолженности по займу, то такой вид дохода является обычным (постоянным) для ломбарда. К тому же практика показывает, что редкие заемщики истребуют разницу между суммой займа и стоимостью реализации предмета залога.

Второй подход – положительная разница между суммой займа и поступлением от реализованного предмета залога, не востребованная заемщиком, является прочим доходом организации. Сторонники данного подхода считают, что фактически при реализации предмета залога ломбард выступает как агент, т. е. не признает ни доходы, ни расходы от этой сделки. В случае получения ломбардом дополнительных выгод при реализации предмета залога он обязан вернуть их собственнику по его заявлению в течение 3 лет после даты реализации (ст. 13 Закона о ломбардах). Только по истечении срока исковой давности ломбард признает доход как «суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности» (п.7 ПБУ 9/99). Такие доходы всегда признаются прочими, независимо от их регулярности и сумм, и формируются проводки: Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», Кредит счета 91-1 «Прочие доходы» (на сумму остатка, не возвращенную залогодателю), Дебет счета 91-1 «Прочие доходы», Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (НДС).

Основываясь на проведенном анализе отчетности ломбардов Уральского федерального округа, авторы пришли к выводу, что учет доходов в ломбарде от реализации невостребованных вещей следует осуществлять на отдельном субсчете счета 90 «Продажи», поскольку: во-первых, что именно является основными доходами, а что – прочими поступлениями, решается в учетной политике организации; во-вторых, в деятельности некоторых исследованных ломбардов доход от реализации невостребованных вещей превышает 5%, что соответствует общепринятому уровню существенности. При этом уровень существенности также подлежит закреплению в учетной политике.

Корректное отражение доходов от реализации невостребованного имущества важно для корректного формирования отчетности и влияет на правильное понимание бизнес-модели ломбарда. Так, основной доход, полученный от процентов по предоставленным займам, характерен для классического ломбарда. А получение основной прибыли от реализации невостребованных вещей более свойственно ломбарду, который состоит в группе компаний (т. е. имеются постоянные каналы реализации невыкупов).

В заключение перечислим основные особенности учета операций по договорам займа у займодавца (ломбарда):

- право собственности на предметы залога к ломбарду не переходит, поэтому они учитываются на забалансовых счетах;

– к субсчету 90-1 «Выручка» следует открыть субсчета 2-го порядка, на которых будет отражаться выручка от конкретных видов деятельности (от предоставления займов (проценты), от реализации предметов залога и т. д.);

– от доли дохода, получаемого ломбардом от операций по реализации невыкупов, зависит выбор счета учета указанных операций.

На основании результатов проведенного исследования, учитывая стабильное наличие операций по реализации невостребованных вещей и их существенность, доходы от продажи такого имущества следует учитывать на отдельном субсчете счета 90 «Продажи».

Библиографический список

1. *Ефремова А. А.* Займы и кредиты в бухгалтерском и налоговом учете // Проблемы учета. 2013. № 1(241). С. 20–34.
2. *Матвеева В. С.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.
3. *Попов А. Ю.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.
4. *Теоретические основы бухгалтерского учета : учеб. пособие* / Н. С. Нечухина, В. В. Калицкая, И. М. Перминова, О. С. Горбунова. Екатеринбург : Ажур, 2017.

Содержание

Абдусаломова Н. Б. Бюджетирование как одна из задач управленческого учета	3
Ахметова А. К. Некоторые аспекты правового регулирования учета доходов	7
Бакулина К. Д., Мустафина О. В. Особенности бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами экономического субъекта промышленного производства	11
Бахарева К. В., Матвеева В. С., Сергиенко А. Н. Некоторые аспекты аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками	15
Гафурова Д. А., Поташева О. Н. Повышение прозрачности отчетности как одна из ключевых проблем экономики	20
Джоджуа Д. З., Надольская Н. А. Особенности классификации основных средств по российским и международным стандартам финансового учета и отчетности	24
Жданов Д. В., Буянова Т. И. Особенности формирования резерва на возможные потери по займам в кредитном потребительском кооперативе	31
Жданов Д. В. Таргет-кост и кайзен-кост: методы управления затратами	36
Закарян Н. А. Содержание и структура баланса в соответствии с российскими и зарубежными стандартами	40
Иванова М. И., Руднева Ю. Р. Анализ затрат нефтеперерабатывающего предприятия как основа принятия управленческих решений	44
Исхакова Э. И., Кирева О. А. Проблемы становления экологического учета и отчетности в России	48
Каунова Т. А., Власова И. Е., Сергиенко А. Н. Аудит дебиторской и кредиторской задолженности	54
Кильмаматова Э. Р., Халикова Э. А. Анализ современных методов распределения накладных расходов в управленческом учете	58
Кириенко Т. В., Черненко А. Ф. Анализ дебиторской задолженности на информационной базе МСФО	63
Костарева Е. Н., Зимникова М. Б., Бороненкова С. А. Учетно-аналитическое обеспечение бережливого управления затратами на производство	67
Лейман Е. В., Гончар Е. А. Учет долговых финансовых инструментов по МСФО с применением российского плана счетов	72

Мокина Н. С. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости в организациях полиграфической промышленности	76
Нечеухина Н. С., Мустафина О. В. Системы учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов различных сегментов потребительского рынка	80
Никуленок С. А., Дворников И. А., Бороненкова С. А. Теоретические основы стратегического учета и анализа на допроизводственной стадии жизненного цикла предприятия (в момент разработки бизнес-плана)	84
Петренко Л. М. Проблемы и пути совершенствования налоговой политики для малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации	88
Сазанова А. О., Черненко А. Ф. Повышение аналитических возможностей отчета о движении денежных средств	92
Солдатова А. С., Ванчухина Л. И. Совершенствование управленческого учета для целей управления персоналом	96
Стенин К. А., Власова И. Е. Классификация современных моделей учета затрат	100
Темиров Ф. Т. Организация учета расходов будущих периодов в многопрофильных фермерских хозяйствах	103
Темирханова М. Ж. Совершенствование финансовой отчетности туристических компаний в условиях перехода на международные стандарты	107
Третьякова Е. В. Отраслевые особенности отражения операторами сотовой связи доходов от роуминговых сервисов в бухгалтерском учете	111
Холбеков Р. О. Производственный учет и его организация	117
Хрулева А. В., Буянова Т. И. Развитие учетной политики в России	121
Шарафутдинова Р. Ш., Руднева Ю. Р. Совершенствование оценки эффективности инвестиционных проектов в нефтепереработке	124
Эргашева Ш. Т., Туркманов А. С. Стратегия современного развития бухгалтерского учета	128
Ямова М. П., Третьякова Е. В. Особенности учета операций по договору займа в ломбарде	131

Научное издание

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

М а т е р и а л ы
IX Международной научно-практической конференции

(Екатеринбург, 16 апреля 2018 г.)

Печатается в авторской редакции и без издательской корректуры
Компьютерная верстка *Ю. С. Баусовой*

Поз. 76. Подписано в печать 18.10.2018.
Формат 60 × 84 ¹/₁₆. Бумага офсетная. Печать плоская.
Уч.-изд. л. 7,5. Усл. печ. л. 8,2. Печ. л. 8,8. Тираж 10 экз. Заказ 600.
Издательство Уральского государственного экономического университета
620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли, 62/45

Отпечатано с готового оригинал-макета в подразделении оперативной полиграфии
Уральского государственного экономического университета